

Gemischte Aufwendungen

Eine Untersuchung nach einfach gesetzlichen und verfassungsrechtlichen Vorgaben

**Dissertation
zur Erlangung des Doktorgrades**

**der Fakultät für Rechtswissenschaft
der Universität Regensburg**

vorgelegt von

Tobias Michel

Erstberichterstatter: Prof. Dr. Rolf Eckhoff
Zweitberichterstatter: Prof. Dr. Wolfgang Reimann

Tag der mündlichen Prüfung: 7. April 2016

Einführung.....	1
Problemstellung.....	2
Ab- und Eingrenzung des Untersuchungsgegenstandes	5
Kapitel 1 – Einfach gesetzliches Umfeld	9
A. Grundlagen der gemischten Aufwendungen	9
I. Das Veranlassungsprinzip.....	11
1. Der subjektiv finale Veranlassungsbegriff.....	11
2. Der objektiv kausale Veranlassungsbegriff.....	12
3. Der „gemischte“ Veranlassungsbegriff der Rechtsprechung	13
4. Stellungnahme	14
II. Maßstäbe für die Zuordnung zur Erwerbs- oder Privatsphäre	16
B. Die Behandlung gemischter Aufwendungen	18
I. Einheitliche Zuordnung gemischter Aufwendungen	18
1. Die Wesentlichkeitstheorie	19
2. Stand der Rechtsprechung.....	20
2.1 Unberechenbarkeit von Wertungsentscheidungen	21
2.2 Quantifizierbarkeit der Wesentlichkeitstheorie?.....	22
2.3 Konkretisierung der Wesentlichkeitstheorie durch Mehraufwand und Angemessenheit?.....	25
3. Einheitliche Zuordnung durch das Abzugsverbot für sog. Repräsentationsaufwendungen gemäß § 12 Nr. 1 Satz 2 EStG	26
3.1 Entstehungsgeschichte der Vorschrift.....	26
3.2 Anwendungsbereich der Vorschrift	27
3.2.1 Wortlaut der Vorschrift	27
3.2.2 Sinn und Zweck der Vorschrift	28
3.2.3 Konstitutive oder deklaratorische Wirkung?.....	30
3.2.4 Die Frage der „Untrennbarkeit“ von Aufwendungen	32
II. Aufteilung gemischter Aufwendungen.....	32
1. Die Aufteilung nach Angemessenheit gemäß § 4 V 1 Nr. 7 EStG	33
1.1 Entstehungsgeschichte der Vorschrift.....	33
1.2 Anwendungsbereich der Vorschrift	34
1.3 Regelungsmechanismus der Angemessenheitsprüfung	37
1.4 Teilung nur „der Höhe nach“ oder auch „dem Grunde nach“?.....	39
2. Die Aufteilung nach Mehraufwand.....	41
2.1 Gesetzliche Grundlagen des Mehraufwands	41
2.2 Regelungsmechanismus des Mehraufwands	42
2.3 Die Problematik des „Normalaufwands“	45
2.4 Mehraufwand in der Rechtsprechung des BFH	48
2.4.1 Die Einteilung durch Mehraufwand „der Höhe nach“	48
2.4.2 Die Einteilung durch Mehraufwand „dem Grunde nach“	51

3. Die Aufteilung nach der Verhältnismethode.....	54
3.1 Gesetzliche Grundlagen der Verhältnismethode.....	54
3.2 Regelungsmechanismus der Verhältnismethode.....	55
3.3 Kritik an der Verhältnismethode	56
3.4 Die Verhältnismethode in der Rechtsprechung des BFH.....	58
4. Aufteilung durch Schätzung.....	59
4.1 Gesetzliche Grundlagen der Schätzung.....	59
4.2 Regelungsmechanismus der Schätzung	59
4.3 Die Problematik der Untrennbarkeit gemischter Aufwendungen	60
4.4 Aufteilung durch Schätzung in der Rechtsprechung des BFH?	63
III. Zusammenfassung.....	65
C. Gemischte Aufwendungen in der geänderten Rechtsprechung des BFH	66
I. Sachverhalt und Gegenstand der Entscheidung.....	66
II. Aufgabe des allgemeinen Aufteilungs- und Abzugsverbots	67
III. Vom Aufteilungsverbot zum Aufteilungsgebot	67
IV. Leitlinien zur Aufteilung von gemischten Aufwendungen.....	70
1. Materielle Leitlinien.....	70
1.1 Untergeordnete Veranlassungsbeiträge.....	70
1.2 Aufteilung nach der Verhältnismethode	70
1.3 Aufteilung nach anderen Maßstäben oder eindeutige Zuweisung	71
1.3.1 Aufteilung nach anderen Maßstäben.....	72
1.3.2 Verzicht auf Aufteilung und eindeutige Zuweisung	74
1.4 Keine Aufteilung von unverzichtbaren Aufwendungen für die Lebensführung	76
1.4.1 Gefahr der Doppelberücksichtigung als Sonderausgaben oder	
außergewöhnliche Belastungen.....	78
1.4.2 Gefahr der Doppelberücksichtigung des Existenzminimums	78
(a) Zusammensetzung und Funktion des Grundfreibetrags	79
(b) Doppelberücksichtigung bei Teilung nach der Verhältnismethode	82
(c) Doppelberücksichtigung bei Teilung nach Mehraufwand.....	83
(d) Abschließende Bewertung.....	87
1.5 Keine Aufteilung von untrennbaren gemischten Aufwendungen.....	88
2. Formelle Leitlinien.....	90
2.1 Begrenzung der Typisierung im Bereich gemischter Aufwendungen	90
2.2 Anforderungen an die Sachverhaltsermittlung und Feststellungslast	91
2.3 Möglichkeiten der Schätzung.....	93
V. Zusammenfassung.....	96
D. Fazit	97

Kapitel 2 – Verfassungsrechtliches Umfeld	98
A. Verfassungsrechtliche Grenzen des Ertragsteuerrechts.....	98
I. Grenzen aus Art. 3 I GG	98
1. Besteuerung nach der finanziellen Leistungsfähigkeit.....	99
1.1 Ertragsteuerliches System zur Messung der finanziellen Leistungsfähigkeit..	100
1.2 Verfassungsrechtliche Verankerung der einfach gesetzlichen Subprinzipien?	101
2. Das Gebot der Folgerichtigkeit	104
II. Grenzen aus den Freiheitsgrundrechten	107
1. Schutz von Ehe und Familie nach Art. 6 GG	107
2. Schutz des Eigentums nach Art. 14 GG	107
2.1 Verbot einer Erdrösselungssteuer.....	108
2.2 Das Gebot angemessener Besteuerung	110
III. Stellungnahme und Bedeutung der Ergebnisse für die weitere Arbeit	112
1. Grenzen aus Art. 3 I GG.....	113
1.1 Verfassungsrechtliche Geltung des objektiven Nettoprinzips	113
1.1.1 Gleichheitsrechtliche Begründung	113
1.1.2 Finanzverfassungsrechtliche Begründung.....	116
1.1.3 Freiheitsrechtliche Begründung	117
1.2 Geltung des Folgerichtigkeitsgebots	120
2. Freiheitsrechtliche Grenzen der Besteuerung	120
2.1 Richtigkeit beider Grenzlinien	121
2.2 Aufschlüsselung beider Grenzlinien	123
2.2.1 Schutzbereich	123
2.2.2 Eingriff und Abwehrfunktionen	124
2.2.3 Rechtfertigungsproblematik	125
3. Limitierte Fundierung des objektiven Nettoprinzips	128
3.1 Berücksichtigung von Zwangsaufwendungen	129
3.2 Bedenken gegen die Übertragung der Kriterien von Zwang und Pflicht auf das objektive Nettoprinzip.....	132
3.3 Übertragbarkeit der Kriterien von Zwang und Pflicht auf das objektive Nettoprinzip.....	133
3.4 Beispielhafte Verdeutlichung	136
3.5 Ausblick: Wirkung für andere Steuerarten.....	140
IV. Zusammenfassung.....	141
B. Verfassungsrechtliche Vorgaben für die Behandlung gemischter Aufwendungen142	
I. Berücksichtigung von zwangsläufigem und pflichtbestimmtem Aufwand	142
1. Ausdruck verfassungsrechtlicher, finanzieller Leistungsfähigkeit	145
2. Möglichkeiten verfassungskonformer Umsetzung der Vorgaben.....	146
2.1. Umsetzung dem Grunde nach	146
2.2. Umsetzung der Höhe nach	148
2.2.1 Erheblichkeitsschwellen.....	148
2.2.2 Obergrenzen	149

II. Berücksichtigung von freiwilligem Aufwand	152
1. Grundsatz der folgerichtigen Umsetzung des objektiven Nettoprinzip.....	153
2. Abweichende (Sub-)Systementscheidung?	154
3. Möglichkeit einer neuen (Sub-)Systementscheidung.....	157
III. Rechtfertigungsmöglichkeiten für Durchbrechungen	159
1. Missbrauchsvermeidung.....	160
1.1 Verfahrensdefizit.....	160
1.2 Materielle Missbrauchsbekämpfung	162
2. Typisierungs- und Pauschalierungsbefugnis	164
3. Förderungs- und Lenkungsziele	166
IV. Zwischenergebnis.....	167
1. Ausprägungen der Besteuerung nach der finanziellen Leistungsfähigkeit	167
2. Ausprägungen des Gebots der Folgerichtigkeit	168
3. Grafische Darstellung.....	168
V. Schlussfolgerungen für Rechtssetzung und Rechtsanwendung	171
1. Konsequenzen für die Rechtssetzung.....	171
2. Konsequenzen für die Rechtsanwendung	172
2.1 „Einfallstor“ für die Berücksichtigung verfassungsrechtlicher Vorgaben.....	173
2.2 Einfluss verfassungsrechtlicher Folgerichtigkeit	174
2.3 Einfluss verfassungsrechtlicher, finanzieller Leistungsfähigkeit.....	175
2.3.1 Beispielhafte Verdeutlichung	178
2.3.2 (Verfassungsrechtlich) gemischte Veranlassung	179
2.3.3 Zwangsläufiger und pflichtbestimmter Aufwand	179
2.3.4 Einfach gesetzliche Ausgestaltung des Aufwands?	180
(a) Pauschalierung durch den Grundfreibetrag?.....	180
(b) Erfassung als Sonderausgaben oder außergewöhnliche Belastungen?.....	182
(c) Abzugsverbot durch § 12 Nr. 1 Satz 2 EStG?	183
(d) Berücksichtigung als Erwerbsaufwand	184
C. Fazit	185
Schluss	187
Abkürzungsverzeichnis.....	188
Literaturverzeichnis.....	191
Lebenslauf und Danksagung des Verfassers	199

Einführung

„Gemischte Aufwendungen – Eine Untersuchung nach einfach gesetzlichen und verfassungsrechtlichen Vorgaben“ lautet der Titel dieser Dissertation. An Dissertationen zum Thema der gemischten Aufwendungen besteht kein Mangel.¹ Dennoch hat kaum ein Bereich des Steuerrechts so viel Bedeutung für das Individuum. Gemischte Aufwendungen betreffen jeden Steuerpflichtigen,² ob er sich dessen bewusst ist oder nicht. Die Problematik gemischter Aufwendungen hat auch seit der Jahrtausendwende wieder an Bedeutung gewonnen.

Grund für die Bedeutungszunahme ist eine in etwa seit diesem Zeitpunkt beobachtbare, gegenläufige Entwicklung von Rechtsprechung und legislativen Maßnahmen im Bereich des Einkommensteuerrechts.³

Hinsichtlich der Steuergesetzgebung war seit der Jahrtausendwende eine zunehmende Tendenz zur Einschränkung von Abzugsmöglichkeiten in der Bemessungsgrundlage zur Gegenfinanzierung gesunkener Steuersätze zu beobachten. Diese Entwicklung betraf teilweise auch direkt die gemischten Aufwendungen. Zu nennen sind hier etwa die (gescheiterte) Streichung der Pendlerpauschale,⁴ die zeitliche Beschränkung der Abziehbarkeit von Kosten einer doppelten Haushaltsführung⁵ oder die Nichtanerkennung von Erstausbildungskosten (insbesondere von Erststudiumskosten) als Erwerbsaufwendungen.⁶

Auf der anderen Seite stehen eine Reihe von Judikaten des Bundesfinanzhofs (BFH) und des Bundesverfassungsgerichts (BVerfG), die zumeist die Erweiterung der Abzugsmöglichkeiten im Vergleich zur früheren Rechtsprechung oder Rechtslage bewirkten. Auf Seiten des BVerfG sind etwa die Entscheidungen zur doppelten Haushaltsführung,⁷ zu Kinderbetreuungskosten,⁸ zur Pendlerpauschale⁹ und zum häuslichen Arbeitszimmer¹⁰ zu nennen. Beim

¹ So beschäftigen sich schon die folgenden Dissertationen unmittelbar mit diesem Thema (und viele weitere jedenfalls in Teilen): Thomas Scheich „Das Abzugsgebot und –verbot gemischter Aufwendungen“ Diss. 1996; Susanne Eisendick „Das Aufteilungs- und Abzugsverbot“ Diss. 1995; Robert C.J. Heymann „Zur Aufteilung gemischter Aufwendungen“ Diss. 2011

² Vgl. Tipke DStJG 3 (1980), 1 (2 ff.)

³ Diese Entwicklung wird u.a. auch von Lang StuW 2007, 3 ff. und Seiler DStJG 34 (2011), 61 (86 ff.) so beurteilt.

⁴ Steueränderungsgesetz 2007 v. 19.07.2006 BGBl I 2006, S. 1652 ff. = BStBl I 2006, 432 ff.

⁵ Jahressteuergesetz 1996 v. 11.10.1995 BGBl I 1995, S. 1250 ff. = BStBl I 1995, 438 ff.

⁶ Der vorläufige Endpunkt der gesetzgeberischen Aktivität scheint durch das Beitreibungsrichtlinie-Umsetzungsgesetz vom 07.12.2011 BGBl I 2011, S. 2592 ff. = BStBl I 2011, 1171 ff. erreicht.

⁷ BVerfG v. 04.12.2002 2 BvR 400/98 (u.a.) = BVerfGE 107, 27 ff.

⁸ BVerfG v. 10.11.1998 2 BvR 1057/91 (u.a.) = BVerfGE 99, 216 ff.; BVerfG v. 16.03.2005 2 BvL 7/00 = BVerfGE 112, 268 ff.

⁹ BVerfG v. 09.12.2008 2 BvL 1/07 (u.a.) = BVerfGE 122, 210 ff.

¹⁰ BVerfG v. 06.07.2010 2 BvL 13/09 = BVerfGE 126, 268 ff.

BFH ist sicherlich die Entwicklung einer Art von „Dauerstreit“ mit dem Gesetzgeber um die Erstausbildungskosten¹¹ beachtenswert.

In diese Aufzählung von Judikaten reiht sich auch die Entscheidung des Großen Senats des BFH vom 21.09.2009¹² ein, mit der eine jahrzehntelang geltende Rechtsprechung zum sog. allgemeinen Aufteilungs- und Abzugsverbot für gemischte Aufwendungen aufgegeben wurde. Diese Entscheidung war die Grundlage für den Entschluss, diese Dissertation anzufertigen. Ziel der Arbeit ist es daher nicht, die Entwicklung der Vergangenheit zu betrachten oder die fast einhellig genannte Kritik der Literatur an diesem allgemeinen Aufteilungs- und Abzugsverbot zu rezitieren. Hierzu kann auf die bereits existierenden Arbeiten verwiesen werden. Diese Arbeit soll den gegenwärtigen Stand der Entwicklung im Bereich der gemischten Aufwendungen aufzeigen und kritisch beleuchten.

Problemstellung

Gemischte Aufwendungen stellen wohl eines der ältesten Konfliktfelder steuerrechtlicher Fragestellungen dar.¹³ Ihre Konfliktrichtigkeit liegt an der Nähe zu und der Überschneidung von wesentlichen Besteuerungsgrundsätzen der Einkommensteuer. Ohne einen zu weiten Vorgriff auf die eigentliche Untersuchung zu machen, soll hier kurz das Kernproblem angerissen und an Beispielen verdeutlicht werden, um den Zugang zu der Thematik zu erleichtern.

Kernfrage der gemischten Aufwendungen ist die Abgrenzung zwischen der für die einkommensteuerrechtliche Bemessungsgrundlage grundsätzlich relevanten Einkommenserzielung von der grundsätzlich irrelevanten Einkommensverwendung.

Das Objekt der Einkommensteuer ist nach § 2 I – III EStG in seinem Kern¹⁴ nicht eine (Brutto-)Einnahme oder eine Summe von Einnahmen. Vielmehr wird eine Summe von Einkünften, also der Unterschiedsbetrag zwischen Erwerbseinnahmen und Erwerbsausgaben, besteuert.¹⁵ Konkretisiert werden die Erwerbsausgaben durch § 4 IV und § 9 I 1 EStG als Betriebsausgaben und Werbungskosten. Sie bilden somit den Bereich der für die Einkommensteuer grund-

¹¹ Beginnend mit BFH v. 04.12.2002 VI R 120/01 = BStBl II 2003, 403 ff. über BFH v. 20.07.2006 VI R 26/05 = BStBl II 2006, 764 ff. erreichte der Konflikt mit BFH v. 28.07.2011 VI R 7/10 = BStBl II 2011, 557 ff. seinen Höhepunkt und schien durch obiges Gesetz (Fn 6) im Sinne des Gesetzgebers gelöst vgl. BFH v. 05.11.2013 VIII R 22/12 = BStBl II 2014, 165 ff. Erneuter Konfliktstoff ist durch die Vorlage des BFH v. 17.07.2014 VI R 8/12 = DStR 2014, 2216 ff. entstanden.

¹² BFH v. 21.09.2009 GrS 1/06 = BStBl II 2010, 672 ff.

¹³ Schon der Beschluss des Großen Senats des BFH BStBl II 2010, 672 (674) weist die Problematik seit über 100 Jahren nach.

¹⁴ Natürlich ist zu beachten, dass nach § 2 IV und V EStG noch weitere Abzüge das eigentliche Steuerobjekt des „zu versteuernden Einkommens“ bilden.

¹⁵ Statt vieler Hey in: Tipke/Lang Steuerrecht (21.Auflage) § 8 Rn 54

sätzlich relevanten Einkommenserzielung ab. Gemein ist den Erwerbsausgaben, dass sie durch eine der in § 2 I EStG abschließend genannten Einkunftsarten veranlasst sein müssen. Andererseits normiert § 12 Nr. 1 Satz 1 EStG, dass Aufwendungen, die nicht durch eine Einkunftsart veranlasst sind, grundsätzlich nicht zum Abzug von den Erwerbseinnahmen gebracht werden dürfen. Diese sog. Privataufwendungen bilden den Bereich der für die Einkommensteuer grundsätzlich irrelevanten Einkommensverwendung ab.¹⁶

Gemischte Aufwendungen liegen nun genau im Überschneidungsbereich zwischen der Einkommensverwendung und der Einkommenserzielung. Sie sind weder eindeutige Privatausgaben noch eindeutige Erwerbsausgaben und ihre verschiedenen Erscheinungsformen lassen sich nicht sinnvoll kategorisieren.¹⁷

Auf den ersten Blick mag einem der Charakter einiger dieser Aufwendungen jedoch eindeutig erscheinen. Würde man den Laien (und wohl auch die meisten Juristen) fragen, ob die Aufwendungen für Fahrten zur Arbeitsstätte Erwerbsausgaben oder Privataufwendungen sind, erscheint die Antwort vorhersehbar. Ist aber die Wegstrecke und damit vor allem die für die Höhe der Aufwendungen maßgebliche Distanz zwischen Arbeitsstätte und Wohnort wirklich nur durch den Ort des Arbeitsplatzes veranlasst? Muss nicht auch auf die doch meist privat getroffene Wahl des Wohnortes abgestellt werden? Wenn minderjährige Kinder wegen der Berufstätigkeit beider Eltern betreut werden müssen, sind dann die Kosten der Betreuung nur wegen der Berufstätigkeit oder auch wegen dem privaten Entschluss, Kinder in die Welt zu setzen, entstanden? Für den Anwender des Steuerrechts wurden diese zwei Fragen schon durch den Gesetzgeber in speziellen Tatbeständen¹⁸ geregelt und sind somit zumeist¹⁹ einer Diskussion nach den Maßstäben der §§ 4 IV, 9 I 1, 12 EStG entzogen.²⁰

In der überwiegenden Mehrzahl der Fälle sind gemischte Aufwendungen aber nicht Gegenstand einer speziellen gesetzlichen Regelung und müssen nach den grundlegenden Prinzipien der Einkommensteuer behandelt werden.

Einen solchen Fall können beispielsweise Zinszahlungen für einen Kontokorrentkredit („Dispositionscredit“) im Rahmen eines Girokontos darstellen, wenn dieses Konto für Privatausga-

¹⁶ Statt vieler *Loschelder* in: Schmidt EStG (33.Auflage) § 12 Rn 1

¹⁷ Siehe zu einigen besonders relevanten Beispielen: *Hey* in: Tipke/Lang Steuerrecht (21.Auflage) § 8 Rn 250 ff.

¹⁸ Vgl. § 4 V 1 Nr. 6, § 9 I 3 Nr. 4 EStG und § 10 I Nr. 5 EStG

¹⁹ Aber selbst innerhalb einiger spezieller Tatbestände ist teilweise streitig, ob die Problematik gemischter Aufwendungen in ihnen gelöst oder nur verschoben wurde. Siehe etwa zur Frage einer gemischten Nutzung eines häuslichen Arbeitszimmers den Vorlagebeschluss an den Großen Senat des BFH: BFH v. 21.11.2013 IX R 23/12 = BStBl II 2014, 312 ff.; zu Fragen gemischter Veranlassung bei Bewirtungsaufwendungen vgl. *Leisner-Egensperger* DStZ 2010, 673 (679 f.)

²⁰ Zu den verfassungsrechtlichen Fragen siehe Kapitel II S.99 ff.

ben und Erwerbsausgaben genutzt wird.²¹ Werden etwa die Miete für die eigene Wohnung ebenso wie die Kaufpreisrate für einen vollständig beruflich genutzten PC von diesem Konto abgebucht und wird das Konto hierdurch überzogen, so fallen Zinsen für die Überziehung an. Man kann aber die berufliche oder private Veranlassung der Überziehungszinsen doch wohl kaum daran festmachen, wann der eine Betrag und wann der andere Betrag gebucht wurde, selbst wenn die eigentliche Überziehung erst durch den letztgenannten Betrag zustande kam.²² Das in der Fachöffentlichkeit zumeist genannte Beispiel stellen die gemischten Reiseaufwendungen dar, die auch den zugrunde liegenden Fall für den Rechtsprechungswandel durch die Entscheidung des Großen Senats des BFH bildeten. Hierbei wurden Reisekosten (Flugkosten) zu einem auswärtigen Ort getätigt, in dem der Steuerpflichtige sowohl seinen Urlaub verbrachte, als auch eine berufliche Fachtagung besuchte.

Je nach Blickwinkel ergeben sich aus den gemischten Aufwendungen unterschiedliche Gerechtigkeitsfragen.

Von Seiten des besteuernenden Staates lässt sich fragen, ob im Bereich gemischter Aufwendungen nicht stets die Gefahr besteht, dass nicht abziehbare Privataufwendungen nun als abziehbare Erwerbsaufwendungen „dargestellt“ werden.²³ Dies würde einerseits den Steueranspruch des Staates unberechtigterweise mindern und andererseits andere Steuerpflichtige benachteiligen, die die gleichen Aufwendungen ohne Bezug zu einer Einkunftsquelle tätigen und diese nicht zur Minderung ihrer Steuerlast nutzen könnten.

Auf der anderen Seite steht der Steuerpflichtige, der zu Recht fragen kann, warum eine eindeutig gegebene Veranlassung durch eine Steuerquelle nur deswegen ohne Anerkennung bleibt, weil eine private Veranlassung zu dieser hinzutritt.

Die Fragen, die sich aufgrund der soeben skizzierten Grundregeln stellen, liegen auf der Hand. Welche Regelungsmechanismen und Methoden stellt das geltende Recht zur Lösung dieser Probleme bereit? Gibt es Möglichkeiten, gemischte Aufwendungen in einen beruflichen und einen privaten Anteil aufzuteilen? Was bedeutet das Wort „Aufteilung“ in diesem Sinne eigentlich? Reicht schon die (stets mögliche) Teilbarkeit eines auf eine Geldsumme lautenden Zahlbetrages im mathematisch-rechnerischen Sinne, um eine Trennung vorzunehmen?²⁴ Muss nicht auf eine Trennung der Veranlassung (also eine Trennung im „Rechtssinne“) hingearbei-

²¹ Hierzu etwa BFH v. 04.07.1990 GrS 2-3/88, GrS 2/88, GrS 3/88 = BStBl II 1990, 817 ff.

²² Zur Irrelevanz der zeitlichen Abfolge auch Söhn DStJG 3 (1980), 13 (77 f.)

²³ Zu diesen Gedanken vgl. die Entscheidung des Großen Senats des BFH zur Einführung des mittlerweile aufgegebenen allgemeinen Aufteilungs- und Abzugsverbotes BFH v. 19.10.1970 GrS 2/70 = BStBl II 1971, 17 (19 f.)

²⁴ Dafür scheinbar Lang „Die Bemessungsgrundlage der Einkommensteuer“ Habil. S. 329 dort Fn 303

tet werden? Ist eine solche Trennung der Veranlassung überhaupt möglich? Gibt es allgemein beschreibbare Methoden der Aufteilung, die sich auf die Vielzahl der denkbaren Konstellationen gemischter Veranlassung anwenden lassen?

Schließlich ist zu fragen, inwiefern diese nur nach dem geltenden Steuerrecht zu beurteilende Thematik durch den Gesetzgeber weiter ausgestaltet werden könnte bzw. wo die Grenzen einer solchen Ausgestaltung liegen.

Ab- und Eingrenzung des Untersuchungsgegenstandes

Die Untersuchung will sich dem Thema der sog. „gemischten Aufwendungen“ im Einkommensteuerrecht und im Verfassungsrecht widmen. Gemischte Aufwendungen sind dabei Aufwendungen, deren Veranlassungsgrund nicht eindeutig feststellbar ist, sondern auf verschiedenen Gründen/Motiven fußt, die gleichzeitig verfolgt werden.²⁵ Hierbei kann der Begriff der gemischten Aufwendungen noch weiter unterteilt werden. Zum einen lassen sich hierunter solche Aufwendungen verstehen, deren Veranlassung sowohl auf erwerbsbezogenen (beruflichen) als auch nicht erwerbsbezogenen (privaten) Gründen beruht. Zum anderen lassen sich hierunter auch solche Aufwendungen subsumieren, deren Veranlassung zwar nur auf erwerbsbezogenen Gründen beruht, aber sich jeweils auf unterschiedliche Erwerbsquellen bezieht (gemischter Erwerbsbezug).²⁶

Diese Untersuchung will sich ausschließlich mit den Problemen beim Zusammenwirken von privater und erwerbsdienlicher Motivation bei der Tätigkeit von Aufwendungen durch den Steuerpflichtigen beschäftigen. Deshalb ist der Term „gemischte Aufwendungen“ für Zwecke dieser Arbeit nur noch als Beschreibung für eine private und erwerbsdienliche Motivation zu verstehen.

Das Zusammentreffen von privater und erwerbsdienlicher Motivation ist indes kein Phänomen, das nur auf Aufwendungen im Einkommensteuerrecht begrenzt ist. Es gibt eine Vielzahl von Rechtsfragen im Steuerrecht, die an einer gleichen oder vergleichbaren Konfliktlinie hinsichtlich der Veranlassung eines Vorgangs und dessen möglicher Trennung liegen.²⁷

²⁵ Vgl. hierzu etwa *Kreft* in: H/H/R EStG § 9 Rn 175; *Seiler* in: Kirchhof EStG (13.Auflage) § 12 Rn 4; *Thürmer* in: Blümich EStG § 12 Rn 100

²⁶ Vgl. zu letzterem *Kreft* in: H/H/R EStG § 9 Rn 175; eine vergleichbare Problematik existiert auch im Rahmen der Aufteilung von abziehbaren Werbungskosten bei teilweise steuerfreien Einnahmen nach § 3c I EStG vgl. hierzu *Heinicke* in: Schmidt EStG (33.Auflage) § 3c Rn 19

²⁷ Eine gute Übersicht hierzu liefert Drüen StbJb 2010/2011, 65 (68 ff.), welche sich aber vor allem mit den Fragen der Trennung von steuerlichen Vorgängen beschäftigt; vgl. auch Prinz StuW 1996, 267 (271 ff.)

Als „Kehrseite der Medaille“ stellen sich etwa Fragen des Zusammenspiels von privater und erwerbsdienlicher Motivation auf der Einnahmenseite dar.²⁸ Der Term „gemischte Einnahmen“ lässt sich zwar nirgendwo finden, könnte jedoch diese Problematik beschreiben, die mit der gesetzlichen Regelung des § 21 II EStG für verbilligte Wohnraumüberlassung ihr wohl prominentestes Beispiel²⁹ gefunden hat.³⁰ Auf der Einnahmenseite stellt sich bei einer gemischten Veranlassung die Frage, ob nicht eine private Motivation der gesamten Tätigkeit („Makrobereich“) zugrunde liegt und die aus § 2 I 1 EStG gefolgerte Einkünfteerzielungsabsicht³¹ des Steuerpflichtigen fehlt. Über die Tarnung einer privaten Tätigkeit als Einkunftsquelle, aus der freilich nur sporadisch Einnahmen fließen, ließe sich relativ einfach das Abzugsverbot des § 12 Nr. 1 EStG umgehen. Nicht – wie bei gemischten Aufwendungen – indem man private Ausgaben als durch eine tatsächlich unterhaltene Erwerbsquelle veranlasst darstellt. Vielmehr indem man eine private Tätigkeit als Erwerbsquelle darstellt. Am Beispiel der Wohnraumüberlassung ließe sich etwa die Vermietung einer Wohnung an einen guten Freund zu 10 % der üblichen Miete anführen. Sämtliche Kosten für die Wohnung wären als Werbungskosten nach § 9 I 1 EStG abziehbar und insbesondere in den interperiodischen Verlustausgleich des § 2 I – III EStG einstellbar.

Diese Problematik kann – wie eben gezeigt – Auswirkungen auf die Qualifikation einer ganzen Einkunftsquelle haben, sich aber auch in einem „Mikrobereich“ hinsichtlich der Frage einer einzigen steuerbaren Einnahme bewegen.³²

Sehr nahe an dem hier vorliegenden Untersuchungsgegenstand befindet sich auch die Frage der Trennung einer verdeckten Gewinnausschüttung (vGA) von einer abziehbaren Betriebsausgabe bei Körperschaften.

Verdeckte Gewinnausschüttungen sind Gewinnausschüttungen, die nicht offen über einen Gewinnverteilungsbeschluss, sondern verdeckt über ein zivilrechtliches Geschäft an einen Gesellschafter erfolgen.³³ Verdeckte Gewinnausschüttungen zeichnen sich dadurch aus, dass sie nicht aus betrieblichen Gründen, sondern aus dem Gesellschafterverhältnis (also ver-

²⁸ Weber StuW 2009, 184 (194 f.)

²⁹ Es lässt sich natürlich stets der Schulfall des gewerbsmäßigen „Pferdegestüts“ anführen

³⁰ Zu den Details vgl. *Kulosa* in: Schmidt EStG (33.Auflage) § 21 Rn 121 ff.; *Pfaffmann* in: H/H/R EStG § 21 Rn 207; für die Irrelevanz der Einkünfteerzielungsabsicht *Mellinghoff* in: Kirchhof EStG (13.Auflage) § 21 Rn 80a

³¹ Vgl. hierzu etwa *Weber-Grellet* in: Schmidt EStG (33.Auflage) § 2 Rn 18 ff.; *Kirchhof* in: Kirchhof EStG (13.Auflage) § 2 Rn 57 ff.

³² Vgl. etwa zur Abgrenzung zwischen steuerbarem Lohn nach § 19 EStG und nicht steuerbaren Aufwendungen des Arbeitgebers im „eigenbetrieblichen Interesse“ (also nicht erwerbsbezogenem Handeln des Arbeitnehmers) BFH v. 11.03.2010 VI R 7/08 = BStBl II 2010, 763 (764) m.w.N. BFH v. 21.03.2013 VI R 31/10 = BStBl II 2013, 700 (703 f.) Für diese Nähe zum Thema der gemischten Aufwendungen Albert FR 2010, 220 (223), Weber StuW 2009, 184 (192 f.) vgl. auch BFH v. 28.02.2013 IV R 49/11 = BStBl II 2013, 802 (803 f.) zur Anwendung im Rahmen von § 3c II EStG

³³ Vgl. zum Ganzen etwa *Wilk* in: H/H/R KStG § 8 Rn 100

gleichbar einer „privaten“ im Sinne einer betriebsfremden Motivation)³⁴ heraus fließen. Zahlt etwa eine GmbH ihrem geschäftsführenden Gesellschafter eine völlig überhöhte Vergütung für seine Tätigkeit als Geschäftsführer, so liegt der Zahlung in diesem Fall eine doppelte Motivation zu Grunde. Einerseits erfolgt im betrieblichen Interesse eine Zahlung für eine geleistete Dienstleistung. Andererseits wird durch die Überhöhung des Betrages über das übliche Maß hinaus Gewinn auf den Gesellschafter verteilt, um ihn am Erfolg teilhaben zu lassen. Die Gesamtvergütung kann nach der Rechtsprechung des BFH aufgeteilt werden.³⁵ Der angemessene Betrag der Vergütung, der aus betrieblichen Gründen gezahlt wird, kann von der GmbH nach § 8 I 1 KStG i.V.m. § 4 IV EStG als Betriebsausgabe von den Betriebseinnahmen abgezogen werden. Der überschießende Anteil, der aus dem Gesellschafterverhältnis heraus fließt, darf nach § 8 III 2, 1 KStG nicht vom Einkommen abgezogen werden, sondern stellt sich als bloße Gewinnverteilung dar.

Teilweise kann sich sogar im Rahmen der vGA exakt die gleiche Problemlage, wie im Rahmen der Abziehbarkeit von gemischt veranlassten Aufwendungen, ergeben. So liegt eine vGA vor, wenn die Zahlung etwa in der Übernahme von Reisekosten ins Ausland besteht und der Gesellschafter-Geschäftsführer dort sowohl seinen Urlaub verbringt als auch eine Fortbildung besucht.³⁶

Ebenfalls sehr nahe an der Kernfragestellung dieser Arbeit liegt das Problem der Zuordnung von Wirtschaftsgütern zum Betriebs- oder Privatvermögen.³⁷

Die Zuordnung eines Gegenstandes zum Betriebsvermögen erfolgt danach, ob sich ein sachlicher und persönlicher Zusammenhang des Wirtschaftsgutes zu einer der Gewinneinkunftsarten der §§ 13, 15 und 18 EStG ergibt.³⁸ Steht der Vermögensgegenstand dagegen nur in Zusammenhang mit einer der Überschusseinkunftsarten der §§ 19, 20, 21 und 22 EStG oder wird er gar für nicht steuerbare („private“) Tätigkeiten genutzt, so ist er als Privatvermögen zu qualifizieren.³⁹ Durch die Zuordnung eines Vermögensgegenstandes zu einem ertragsteuerlich verstrickten Betriebsvermögen oder einem ertragsteuerlich grundsätzlich irrelevanten Privatvermögen wird mittelbar auch über die Abzugsfähigkeit dessen Anschaffungs- und Herstel-

³⁴ Für diese Nähe auch Drüen StbJb 2010/2011, 65 (74 f.)

³⁵ BFH v. 05.10.1994 I R 50/94 = BStBl II 1995, 549 (550 f.)

³⁶ Vgl. hierzu BFH v. 09.03.2010 VIII R 32/07 = BFH/NV 2010, 1330 (331); BFH v. 06.04.2005 I R 86/04 = BStBl II 2005, 666 ff.; sowie Schallmoser in: H/H/R KStG § 8 Rn 71

³⁷ Vergleiche hierzu die Ausführungen von Scheich (Fn 1) S. 86 ff.; Weber StuW 2009, 184 (195)

³⁸ Vgl. Heinicke in: Schmidt EStG (33.Auflage) § 4 Rn 101

³⁹ Vgl. Heinicke in: Schmidt EStG (33.Auflage) § 4 Rn 106

lungskosten (AHK) entschieden.⁴⁰ AHK von Gegenständen des Betriebsvermögens sind als Betriebsausgaben nach § 4 IV EStG im Rahmen der Absetzung für Abnutzung (AfA) grundsätzlich immer abzugsfähig.⁴¹ Dagegen sind AHK im Privatvermögen nur bei einem Veranlassungszusammenhang mit einer Überschusseinkunftsart⁴² oder ausnahmsweise bestehender Steuerverstrickung dieses Vermögens abzugsfähig.⁴³ Bei der Zuordnungsentscheidung spielt vor allem die Frage der überwiegenden Nutzung des Gegenstandes und deren Veranlassung eine entscheidende Rolle. Bedeutsam ist insbesondere, dass Rechtsprechung⁴⁴ und herrschende Lehre⁴⁵ zwischen beweglichen und unbeweglichen Wirtschaftsgütern unterscheiden. Während unbewegliche Wirtschaftsgüter (Grundstücke und Gebäude) selbst nochmals in verschiedene Wirtschaftsgüter (z.B. Grundstücksteile/Wohnungen) geteilt werden können, sind bewegliche Wirtschaftsgüter unteilbar und somit einheitlich entweder Betriebsvermögen oder Privatvermögen. Erfahren Wirtschaftsgüter eine gemischt motivierte Nutzung, kann deren Zuordnung ebenfalls vergleichbare Fragen wie bei gemischten Aufwendungen aufwerfen.

Die Liste vergleichbarer Probleme ließe sich weiter fortsetzen.⁴⁶ Vertieft können und sollen diese Punkte hier jedoch nicht werden. Diese Arbeit soll denn auch nur die eigentliche Problematik der Abziehbarkeit gemischt veranlasster Aufwendungen im oben erwähnten Sinne untersuchen. Jedoch sollten die vielfältigen Überschneidungen der Thematik mit anderen Problemen des Steuerrechts im Hinterkopf behalten werden, da nicht zu Unrecht von einer gewissen Ausstrahlungswirkung der neueren Rechtsprechung für andere Problemfelder gesprochen wird.⁴⁷

⁴⁰ Vgl. zu der Frage, ob bei einem technischen Zusammenwirken von zwei jeweils nur privat oder nur betrieblich genutzten Gebäudeteilen (gewerbliche Photovoltaikanlage auf privatem Hallendach) eine Aufteilung auch der Kosten des privaten Gebäudeteils möglich ist BFH v. 17.10.2013 III R 27/12 = BStBl II 2014, 372 (373 f.)

⁴¹ Hier lässt sich der Zusammenhang mit der Einkunftsart durch das Betriebsvermögen vermuten. Die Vermutung kann natürlich durch eine gegebene, private Veranlassung durchbrochen werden. Vgl. hierzu Hey in: Tipke/Lang Steuerrecht (21. Auflage) § 8 Rn 211 f.

⁴² Für den Bereich privater Kapitaleinkünfte ist dies nach § 20 IX 1 HS 2 EStG ausgeschlossen.

⁴³ Vgl. BFH v. 17.09.2009 VI R 24/08 = BStBl II 2010, 198 (201)

⁴⁴ BFH v. 26.11.1973 GrS 5/71 BStBl II 1974, 132 (134)

⁴⁵ Vgl. exemplarisch Heinicke in: Schmidt EStG (33. Auflage) § 4 Rn 185 ff., 191 ff. und 206 ff.

⁴⁶ Zu nennen wären etwa Fragen des Vorsteuerabzugs nach § 15 I, 2; Ib; IV UStG; dazu Jochum DStZ 2010, 665 (671 f.)

⁴⁷ Siehe hierzu Drüen StbJb 2010/2011, 65 (73 ff.); Jochum DStZ 2010, 665 (671 f.)

Kapitel 1 – Einfach gesetzliches Umfeld

Neben einer relevanten verfassungsrechtlichen Einkleidung⁴⁸ sind gemischte Aufwendungen vorrangig durch die einfach gesetzlichen Regeln des EStG geprägt und ausgestaltet. Hierbei sollen zunächst (A) die grundlegenden Regeln des EStG betrachtet werden, die die Konfliktträchtigkeit der gemischten Aufwendungen bewirken. Danach (B) werden mögliche Regelungsmechanismen und Methoden zur Behandlung gemischter Aufwendungen vorgestellt und näher beleuchtet. Sodann (C) soll die neuere BFH-Rechtsprechung zu den gemischten Aufwendungen dargestellt und kritisch hinterfragt werden.

A. Grundlagen der gemischten Aufwendungen

Wie einleitend erwähnt ist der Ausgangspunkt der gemischten Aufwendungen die Abgrenzung der steuerlich relevanten Einkommenserzielung (Erwerbssphäre) von der irrelevanten Einkommensverwendung (Privatsphäre).

Das derzeitige Einkommensteuerrecht legt als Objekt der Besteuerung das „Einkommen“ fest. Das Einkommen wird nach § 2 EStG in mehreren Stufen ermittelt. Auf der ersten Stufe nach § 2 I und II EStG steht die Ermittlung der sog. „Einkünfte“. Diese ergeben sich nach § 2 I EStG – je nach Einkunftsart en detail verschieden; aber im Prinzip gleichartig – durch die Saldierung der Erwerbseinnahmen und der Erwerbsaufwendungen. Das hinter der Saldierung stehende Rechtsprinzip wird als objektives Nettoprinzip bezeichnet.⁴⁹ Das objektive Nettoprinzip kommt somit grundsätzlich⁵⁰ jeder Erwerbsquelle eines Steuerpflichtigen zugute und ist nicht von individuellen (subjektiven) Voraussetzungen des Steuerpflichtigen abhängig. Hinter dem objektiven Nettoprinzip wiederum steht der Gedanke, dass zur Steuerzahlung nur das tatsächlich zur Verfügung stehende (disponible) Einkommen herangezogen werden kann.⁵¹ Nur das Einkommen und nicht die bloße Einnahme aus einer Erwerbshandlung bildet das wirtschaftliche Ergebnis einer Erwerbshandlung ab.

Die Erwerbsaufwendungen werden je nach Einkunftsart als Betriebsausgaben i.S.v. § 4 IV EStG oder als Werbungskosten i.S.v. § 9 I 1 EStG bezeichnet. Das Gesetz definiert Betriebsausgaben nach § 4 IV EStG als „(...) Aufwendungen, die durch den Betrieb veranlasst sind.“, wohingegen Werbungskosten durch § 9 I 1 EStG als „(...) Aufwendungen zur

⁴⁸ Siehe dazu Kapitel II S. 99 ff.

⁴⁹ Vgl. statt vieler Hey in: Tipke/Lang Steuerrecht (21.Auflage) § 8 Rn 54; Birk/Desens/Tappe Steuerrecht (16.Auflage) § 5 Rn 615

⁵⁰ Seit dem VZ 2009 gilt dies für private Kapitaleinkünfte nach § 2 I Nr. 5, § 20 IX 1 HS 2 EStG nur noch eingeschränkt.

⁵¹ Fn 49

Erwerbung, Sicherung und Erhaltung der Einnahmen.“ definiert werden. Die gesetzlichen Definitionen beschreiben also eine noch näher zu bestimmende Form der Kausalität (Ursächlichkeit), die aus bloßen Aufwendungen Erwerbsaufwendungen werden lässt. Augenfällig im Rahmen der Legaldefinitionen sind die Wörter „*veranlasst*“ und „*zur*“, die auf unterschiedliche Kausalzusammenhänge zwischen den getätigten Aufwendungen und dem Betrieb bzw. den Einnahmen hindeuten könnten. Während das Wort „*veranlasst*“ letztlich keine eindeutig erkennbare Eingrenzung der Kausalität zwischen Aufwendungen und Betrieb vornimmt,⁵² könnte sich aus dem Wort „*zur*“ eine gewisse Begrenzung ergeben. „*Zur*“ ließe eine Begrenzung auf lediglich finale⁵³ (zweckgerichtete) und somit jedenfalls willensgesteuerte Aufwendungen zu. Man könnte den Begriff der Werbungskosten mithin als den enger gefassten Begriff verstehen. Trotz des unterschiedlichen Wortlauts interpretieren Rechtsprechung⁵⁴ und Literatur⁵⁵ die Begriffe Werbungskosten und Betriebsausgaben hinsichtlich der Kausalbeziehung inhaltsgleich. Hierbei wird der Begriff der Werbungskosten dem weiter aufzufassenden Begriff der Betriebsausgaben angeglichen. Entgegen dem Wortlaut wird also auch im Rahmen des Werbungskostenbegriffes lediglich eine „*Veranlassung*“ durch die entsprechende Einkunftsart und keine finale Bestimmung verlangt. Der Gleichlauf von Werbungskosten und Betriebsausgaben wird vor allem mit der Zielsetzung einer einheitlichen Verwirklichung des objektiven Nettoprinzip begründet, welches für alle Einkunftsarten gleichermaßen gilt.⁵⁶

Neben den Regelungen von § 4 IV EStG und § 9 I 1 EStG über den Abzug von Erwerbsaufwendungen ist für die einfach gesetzlichen Grundlagen noch die Regelung des § 12 Nr. 1 Satz 1 EStG von Bedeutung. Diese Vorschrift stellt nach allgemeiner Meinung in der Literatur deklaratorisch⁵⁷ klar, dass (vorbehaltlich spezieller Regelungen) Aufwendungen für den Haushalt des Steuerpflichtigen und für den Unterhalt seiner Familienangehörigen nicht zum Abzug zugelassen sind. § 12 Nr. 1 Satz 1 EStG verdeutlicht also exemplarisch einen allgemeinen Grundsatz, wonach Aufwendungen, die keine Erwerbsaufwendungen sind

⁵² So ist richtigerweise kein unterschiedlicher Sinn hinsichtlich der Bedeutung von „*Veranlassung*“ und „*Verursachung*“ zu sehen; so auch *Söhn* in: K/S/M EStG § 4 Rn E65 ff.; Weber StuW 2009, 184 (187)

⁵³ Vgl. v. Bornhaupt DStJG 3 (1980), 149 (168); *Stapperfend* in: FS Kruse S. 533 (534)

⁵⁴ z.B. BFH v. 20.11.1979 VI R 25/78 = BStBl II 1980, 75 (76); BFH v. 21.07.1981 VIII R 154/76 = BStBl II 1982, 37 (38 f.) aus neuerer Zeit BFH v. 28.07.2011 VI R 5/10 = BStBl II 2012, 553 (554); siehe weitere Nachweise bei den Fundstellen in Fn 55

⁵⁵ Etwa *Loschelder* in: Schmidt EStG (33.Auflage) § 9 Rn 7; *Lochte* in: Frotscher EStG § 9 Rn 8 ff.; *von Beckerath* in: Kirchhof EStG (13.Auflage) § 9 Rn 21; *Kreft* in: H/H/R EStG § 9 Rn 23; *Hey* in: Tipke/Lang Steuerrecht (21.Auflage) § 8 Rn 230 m.w.N.

⁵⁶ *Lochte* in: Frotscher EStG § 9 Rn 8; *Kreft* in: H/H/R EStG § 9 Rn 132; Ausführlich mit weiteren Begründungsansätzen v. Bornhaupt DStJG 3 (1980), 149 (179 ff.); kritisch *Stapperfend* in: FS Kruse S. 533 (536 f.)

⁵⁷ *Loschelder* in: Schmidt EStG (33.Auflage) § 12 Rn 1; *Thürmer* in: Blümich EStG § 12 Rn 80; *Kratzsch* in: Frotscher EStG § 12 Rn 15; *Claßen* in: Lademann EStG § 12 Rn 15; *Söhn* DStJG 3 (1980), 13 (42)

(sog. Privataufwendungen), nicht zum Abzug von den steuerbaren Einnahmen gebracht werden dürfen.

Entscheidend für die Abgrenzung zwischen der Sphäre der Einkommenserzielung und der Sphäre der Einkommensverwendung ist nach der gesetzlichen Konstruktion somit die „Veranlassung“ der Aufwendungen – mithin das sog. Veranlassungsprinzip.

I. Das Veranlassungsprinzip

Über die Frage, wie der unbestimmte⁵⁸ Rechtsbegriff der „Veranlassung“ aus § 4 IV EStG auszulegen ist, besteht seit etlichen Jahrzehnten gewisser Streit, dessen Bedeutung jedoch nicht überbewertet werden sollte. Allgemein lässt sich sagen, dass sich die im Detail verschiedenen Meinungen⁵⁹ zum Veranlassungsbegriff bei vielen Fallgruppen nicht auswirken.⁶⁰ Vom Ergebnis her besteht zumeist Einigkeit, welche Aufwendungen als Erwerbsaufwendungen qualifiziert werden sollen und welche nicht. Es lassen sich drei verschiedene Ansichten zur Auslegung des Veranlassungsbegriffs ausmachen, wobei deren jeweilige Schwächen und Stärken in der steuerrechtlichen Wissenschaft wohl hinlänglich diskutiert sein dürften.⁶¹ Aus diesem Grund soll hier auch nur ein kurzer Überblick über diese Debatte gegeben werden.

1. Der subjektiv finale Veranlassungsbegriff

Teile der Literatur legen – unabhängig von der oben dargestellten Debatte um den Begriff der Werbungskosten – dem Veranlassungsbegriff ein subjektiv finales Verständnis zugrunde.⁶² Durch die Erwerbssphäre veranlasst sind danach nur die Aufwendungen, die durch eine entsprechende Willenssteuerung des Steuerpflichtigen zu Erwerbsaufwendungen gewidmet werden.

Für die subjektive Auslegung der Veranlassung wird eine Vielzahl von Fallgruppen angeführt, die anerkanntermaßen Erwerbsaufwendungen darstellen sollen.

⁵⁸ Seiler DStJG 34 (2011), 61 (73); Prinz StuW 1996, 267 (270); *Kreft* in: H/H/R EStG § 9 Rn 140; BFH v. 13.01.1995 VI R 82/94 = BStBl II 1995, 324 (325 f.)

⁵⁹ Vergleiche hierzu etwa die ausführliche Darstellung bei Scheich (Fn 1) S. 23 ff.; sowie Weber StuW 2009, 184 (185 ff.)

⁶⁰ *Stapperfend* in: H/H/R EStG § 4 Rn 793; Heymann (Fn 1) S. 25; wohl auch *Wied* in: Blümich EStG § 4 Rn 559; *Loschelder* in: Schmidt EStG (33.Auflage) § 9 Rn 7; *Söhn* in: K/S/M EStG § 4 Rn E60

⁶¹ Einen guten Überblick liefern etwa Weber StuW 2009, 184 ff. und *Söhn* in: K/S/M EStG § 4 Rn E60 ff.

⁶² Weber StuW 2009, 184 (191); Prinz StuW 1996, 267 (271); Wassermeyer StuW 1981, 245 (251 f.); tendenziell auch Tipke StuW 1979, 193 (199) und *Hey* in: Tipke/Lang Steuerrecht (21.Auflage) § 8 Rn 217

So ist etwa allgemein⁶³ anerkannt, dass es für das Vorliegen von Erwerbsaufwendungen grundsätzlich nicht auf die „Üblichkeit, Notwendigkeit oder Angemessenheit“ von Aufwendungen ankommt. Dem Steuerpflichtigen kann somit grundsätzlich⁶⁴ nicht der Vorwurf gemacht werden, dass er dieses oder jenes Gut hätte billiger erwerben können oder gar nicht zwingend für die Einkommenserzielung bräuchte. Gerade darin, dass eine – ja denknotwendig nur objektiv bestimmbare – Abweichung vom „Üblichen“ als irrelevant erachtet wird, kann man einen gewichtigen Anhaltspunkt für die Wesentlichkeit eines subjektiven Veranlassungsbegriffs sehen.⁶⁵

Das wohl gewichtigste Argument für eine subjektive Auslegung ist die Fallgruppe der sog. vergeblichen oder auch fehlgeschlagenen Aufwendungen. Vergebliche Aufwendungen sind solche, die mangels Eintritt eines objektiv messbaren Erfolgs bzw. einer Wirkung auf die Steuerquelle nur durch eine subjektiv verstandene Veranlassung zu Erwerbsaufwendungen werden können. Als ein Beispiel für vergebliche Aufwendungen können etwa Notargebühren für einen durchgeführten Grundstückserwerb dienen. Werden die Notargebühren in der Absicht getätigt, auf dem Grundstück eine gewerbliche Tätigkeit zu betreiben, zerschlägt sich diese Tätigkeit aber noch bevor sie aufgenommen wurde, so liegen vergebliche Aufwendungen vor. Nur durch die subjektive Absicht, einen Gewerbebetrieb errichten zu wollen, kann den Notargebühren eine bestimmte Veranlassung zugeschrieben werden. Ein objektiv messbarer Erfolg oder Wirkung ist hier (mangels jemals existenter Steuerquelle) nicht feststellbar.⁶⁶ Die Qualifikation von vergeblichen Aufwendungen als Erwerbsaufwendungen ist sowohl in der Rechtsprechung⁶⁷ als auch Literatur⁶⁸ anerkannt.

2. Der objektiv kausale Veranlassungsbegriff

Der Veranlassungsbegriff wird von Teilen der Literatur auch in einem objektiv kausalen Sinne verstanden.⁶⁹ Erwerbsaufwendungen können hiernach nur solche Aufwendungen sein, die in einem objektiv ursächlichen Sinne eine Wirkung oder einen Erfolg auf die Einkunftsquelle gehabt haben.

⁶³ *Heinicke* in: Schmidt EStG (33.Auflage) § 4 Rn 483; *Thürmer* in: Blümich EStG § 9 Rn 122; *Bode* in: Kirchhof EStG (13.Auflage) § 4 Rn 219; *Lochte* in: Frotscher EStG § 9 Rn 24; *Kreft* in: H/H/R EStG § 9 Rn 201

⁶⁴ Die Ausnahme des § 4 V 1 Nr. 7 ggf. i.V.m. § 9 V 1 EStG ist zu beachten.

⁶⁵ Wassermeyer StuW 1981, 245 (249 f.); Prinz StuW 1996, 267 (271); Weber StuW 2009, 184 (190 f.)

⁶⁶ Ähnlich Wassermeyer StuW 1981, 245 (250 f.)

⁶⁷ Aus jüngerer Zeit BFH v. 01.08.2012 IX R 8/12 = BStBl II 2012, 781 (782); BFH v. 03.05.2007 VI R 36/05 = BStBl II 2007, 647 (648) m.w.N. zur stRspr.; siehe auch BFH 04.07.1990 GrS 1/89 = BStBl II 1990, 830 (836)

⁶⁸ *Stapperfend* in: FS Kruse S. 533 (548 f.); *Kreft* in: H/H/R EStG § 9 Rn 165; v. *Beckerath* in: Kirchhof EStG (13.Auflage) § 9 Rn 25; *Thürmer* in: Blümich EStG § 9 Rn 164 ff.; so will auch *Söhn* in: K/S/M EStG § 4 Rn E83 als wichtiger Befürworter eines objektiv-kausalen Veranlassungsbegriffes vergebliche Aufwendungen als Erwerbsaufwendungen qualifiziert sehen.

⁶⁹ *Söhn* in: K/S/M EStG § 4 Rn E77; *Lochte* in: Frotscher EStG § 9 Rn 14; wohl auch v. Bornhaupt DStJG 3 (1980), 149 (181)

Für die Maßgeblichkeit einer objektiven Auslegung wird auf den Sinn und Zweck der Regelungen der § 4 IV EStG und § 9 I 1 EStG abgestellt. So soll mit dem in diesen Vorschriften niedergelegten Veranlassungsprinzip – unbestrittenermaßen – das höherrangige, objektive Nettoprinzip konkretisiert werden.⁷⁰ Das objektive Nettoprinzip wiederum ist (im Gegensatz zum subjektiven Nettoprinzip) gerade von den subjektiven Besonderheiten des Steuerpflichtigen unabhängig. Es dürfe aber nicht im Belieben des Steuerpflichtigen stehen, über die Abgrenzung von Privat- und Erwerbssphäre zu verfügen.⁷¹

Zentrales Argument für die ausschließliche Relevanz des objektiven Verständnisses des Veranlassungsprinzips ist jedoch die Fallgruppe der unfreiwilligen Aufwendungen. Unfreiwillige Aufwendungen sind solche Aufwendungen, die gerade gegen oder ohne den Willen des Steuerpflichtigen anfallen. Als Beispiele hierfür lassen sich Verluste und Zerstörungen aller Art von Wirtschaftsgütern nennen. Wird etwa dem Tankstellenbetreiber die Registrierkasse geplündert, so geschah dies sicherlich ohne seinen (subjektiven) Willen. Jedoch lässt sich andererseits eine objektiv ursächliche Wirkung zwischen der Steuerquelle – also dem Tankstellenbetrieb – und den Aufwendungen – also dem Verlust des Geldes – feststellen.⁷² Auch die Qualifikation von unfreiwilligen Aufwendungen als Erwerbsaufwendungen ist in Literatur⁷³ und Rechtsprechung⁷⁴ unumstritten.

3. Der „gemischte“ Veranlassungsbegriff der Rechtsprechung

Der BFH geht in ständiger Rechtsprechung einen Mittelweg und definiert die Veranlassung durch eine Kombination beider vorher genannten Meinungen. Nach der wohl am häufigsten anzutreffenden Definition sind Erwerbsaufwendungen solche Aufwendungen, die „(...) mit der Einkünfteerzielung objektiv zusammenhängen und ihr subjektiv zu dienen bestimmt sind (...)“.⁷⁵ Der hierdurch festgelegte „gemischte“ Veranlassungsbegriff findet auch in der Literatur überwiegend Zustimmung.⁷⁶ Allerdings wird ein solch „gemischter“ Veranlassungszusammenhang von der Rechtsprechung nicht stets gefordert. In Bezug auf unfreiwillige Auf-

⁷⁰ Siehe dazu oben S. 9

⁷¹ *Söhn* in: K/S/M EStG § 4 Rn E77 m.w.N.

⁷² Ähnlich *Söhn* in: K/S/M EStG § 4 Rn E80

⁷³ *Stapperfend* in: FS Kruse S. 533 (542 ff.); *Kreft* in: H/H/R EStG § 9 Rn 191; v. *Beckerath* in: Kirchhof EStG (13.Auflage) § 9 Rn 26; *Thürmer* in: Blümich EStG § 9 Rn 150 ff.; auch die Vertreter des subjektiven Veranlassungsbegriffs wollen unfreiwillige Aufwendungen als Erwerbsaufwendungen qualifiziert sehen vgl. Weber StuW 2009, 184 (189 f.); Wassermeyer StuW 1981, 245 (252)

⁷⁴ Aus jüngerer Zeit BFH v. 25.11.2010 VI R 34/08 = BStBl II 2012, 24 (26); BFH v. 17.09.2009 VI R 24/08 = BStBl II 2010, 198 (201) jeweils m.w.N. zur stRspr.

⁷⁵ Aus jüngerer Zeit BFH v. 07.05.2013 VIII R 51/10 = BStBl II 2013, 808 (809); BFH v. 11.07.2013 VI R 37/12 = BStBl II 2013, 815 (816); BFH v. 28.02.2013 IV R 49/11 = BStBl II 2013, 802 (804); BFH v. 27.09.2012 III R 13/12 = BStBl II 2014, 28 (30)

⁷⁶ *Stapperfend* in: FS Kruse S. 533 (542); Ruppe DStJG 3 (1980), 103 (138); *Wied* in: Blümich EStG § 4 Rn 557; *Kreft* in: H/H/R EStG § 9 Rn 149; v. *Beckerath* in: Kirchhof EStG (13.Auflage) § 9 Rn 21

wendungen will der BFH gelegentlich das subjektive Element der Veranlassung als entbehrlich ansehen.⁷⁷ Das objektive Element soll dabei stets erforderlich sein.

Gerade hierdurch sehen sich einige Befürworter des objektiv kausalen Veranlassungsbegriffs bestätigt und reklamieren deswegen den BFH als weiteren Vertreter der objektiven Auslegung.⁷⁸ Hierbei wird jedoch übersehen, dass der BFH eben auch die vergeblichen Aufwendungen als Erwerbsaufwendungen qualifiziert (freilich hinsichtlich des Veranlassungsbegriffs bei dieser Fallgruppe häufig ohne genauere Begründung).⁷⁹ Dies lässt sich nach meiner Meinung aber nicht durch den objektiven Veranlassungsbegriff erklären. Vielmehr meine ich, der BFH folgt in dieser Fallgruppe schlicht dem subjektiven Veranlassungsbegriff, ohne dies jedoch explizit so zu benennen. So begründete der BFH bei vergeblichen Aufwendungen, dass der durch die Absicht der Einkünfteerzielung vermittelte Veranlassungszusammenhang solange bestehen bleibe, wie dieser nicht durch eine neue Veranlassung überlagert worden sei.⁸⁰ Hierin zeigt sich gerade, dass der BFH nur auf die (subjektive) Absicht der Einkünfteerzielung abstellt. Man muss also – trotz Mangels einer konkreten Aussage hierzu – davon ausgehen, dass der BFH beide Veranlassungsbegriffe verwendet, aber in Extremfällen auch das Vorliegen nur eines der beiden Veranlassungselemente ausreichen lässt.

4. Stellungnahme

Vor einer abschließenden Bewertung der Ansätze sollte man sich – insbesondere im Hinblick auf die praktische Rechtsanwendung – den Umfang des obigen Rechtsproblems nochmal deutlich machen. Die Frage, ob der Veranlassungsbegriff objektiv kausal oder subjektiv final auszulegen ist, ist gerade keine Frage der Beweisführung und somit auch keine Verfahrensfrage. Dass es sich nicht um ein Beweisproblem handelt, vertreten sowohl die Befürworter des subjektiven wie des objektiven Veranlassungsbegriffs.

So ist auch den Anhängern des subjektiven Veranlassungsbegriffs klar, dass sich subjektive Merkmale natürlich nur anhand objektiver Kriterien beweisen lassen.⁸¹ Auch die Rechtsprechung ist sich bewusst, dass niemand „in den Kopf des Steuerpflichtigen sehen“ kann und ermittelt subjektive Tatbestandsmerkmale anhand objektiver Kriterien.⁸² Andererseits wollen

⁷⁷ Explizit: BFH v. 11.01.2007 VI R 52/03 = BStBl II 2007, 317 (318); BFH v. 01.10.1996 VIII R 68/94 = BStBl II 1997, 454 (458); BFH v. 28.11.1980 VI R 193/77 = BStBl II 1981, 368 (369)

⁷⁸ *Söhn* in: K/S/M EStG § 4 Rn E77; *Lochte* in: Frotscher EStG § 9 Rn 14

⁷⁹ Siehe Fn 67

⁸⁰ BFH v. 07.06.2006 IX R 45/05 = BStBl II 2006, 803 (804); BFH v. 15.11.2005 IX R 3/04 = BStBl II 2006, 258 (259)

⁸¹ Weber StuW 2009, 184 (190); Wassermeyer StuW 1981, 245 (251 f.); Tipke StuW 1979, 193 (199)

⁸² BFH 18.08.2009 X R 25/06 = BStBl II 2009, 965 (967 f.) m.w.N.

auch Anhänger des objektiven Veranlassungsbegriffs in subjektiven Merkmalen des Steuerpflichtigen Indizien für eine Veranlassung sehen.⁸³

Die Frage der Auslegung der Veranlassungsbegriffe ist also keine Beweisfrage, sondern eine materielle Frage. Die Frage ist nicht wie, sondern worüber ein Beweis zu erheben ist.

Der „gemischte“ Veranlassungsbegriff der Rechtsprechung und herrschenden Meinung in der Literatur vermag mich am ehesten zu überzeugen. Sicherlich kann man der Rechtsprechung vorwerfen, dass es nicht allzu überzeugend ist, wenn – je nach Fallgruppe – das objektive oder subjektive Element als entbehrlich erachtet wird.⁸⁴ Letztlich müssen sich aber alle Meinungen den Vorwurf der ergebnisorientierten Argumentation gefallen lassen.

Die subjektive Ansicht vermag die Fallgruppe der unfreiwilligen Aufwendungen nicht überzeugend zu erklären, will diese aber als erfasst sehen.⁸⁵ Freilich kann man die unfreiwilligen Aufwendungen durch die Interpretation als Nebenfolge einer willensgesteuerten Handlung als subjektiv veranlasst ansehen.⁸⁶ So lässt sich ein Unfall auf einer Autofahrt als durch den Willensentschluss zur Tötung dieser Fahrt (mittelbar) veranlasst auffassen. Die Gefahr hierbei ist nur, über eine ausufernde Interpretation mittelbarer Veranlassungen in die Richtung einer „conditio sine qua non“⁸⁷ – Betrachtung“ zu gelangen. Das bekannte Problem einer uferlosen Veranlassung wäre die Konsequenz. Die Grenzen dieser Betrachtung zeigt ein Fall des BFH, bei dem einem Polizisten durch einen rachsüchtigen Kriminellen (gegen den der Polizist ermittelt hatte) der private PKW zerstört wurde.⁸⁸ Soll nach der subjektiven Theorie auch diese Nebenfolge noch von dem Willensentschluss, als Polizist zu arbeiten, gedeckt sein?⁸⁹

Die objektive Ansicht andererseits kann schon im Kern die Fallgruppe der vergeblichen Aufwendungen nicht erklären, will diese aber ebenfalls als erfasst ansehen.⁹⁰ So meint *Söhn*,⁹¹ dass der objektive Zusammenhang im Sinne einer objektiven Vorbereitungshandlung für eine steuerbare Tätigkeit zu sehen ist. Diese objektive Vorbereitungshandlung wiederum sei in dem Entschluss eine steuerbare Tätigkeit aufzunehmen zu erblicken. Dies müsste sodann

⁸³ *Söhn* in: K/S/M EStG § 4 Rn E77

⁸⁴ Vgl. Weber StuW 2009, 184 (189)

⁸⁵ Siehe oben Fn 73

⁸⁶ Weber StuW 2009, 184 (189); Wassermayer StuW 1981, 245 (252); tendenziell auch *Hey* in: Tipke/Lang Steuerrecht (21. Auflage) § 8 Rn 208 f.

⁸⁷ Also einer Bedingung, die nicht hinweggedacht werden kann, ohne dass ein bestimmtes Ereignis in seiner konkreten Form entfiel; vgl. *Söhn* DStJG 3 (1980), 13 (19 ff.)

⁸⁸ BFH v. 19.03.1982 VI R 25/80 = BStBl II 1982, 442 f.

⁸⁹ So scheinbar *Hey* in: Tipke/Lang Steuerrecht (21. Auflage) § 8 Rn 211; die objektiv mittelbare Veranlassung nimmt allerdings auch der BFH BStBl II 1982, 442 (443) in diesem Fall an.

⁹⁰ Siehe oben Fn 68

⁹¹ *Söhn* in: K/S/M EStG § 4 Rn E82 f.

durch objektive Umstände ermittelt werden. Ein (subjektiver) Entschluss ist aber nun einmal schon rein materiell keine (objektive!) Vorbereitungshandlung. Dass man über diesen Entschluss (als subjektives Merkmal) einen objektiven Beweis erheben muss, steht außer Frage,⁹² tut aber materiell nichts zur Sache. Selbstverständlich könnte man auch eine objektive Handlung des Steuerpflichtigen als objektive Vorbereitungshandlung sehen. Nur ohne eröffnete Steuerquelle und ohne Maßgeblichkeit des subjektiven Elements kann durch die Handlung allein kein Veranlassungszusammenhang hergestellt werden.

Für mich zeigen die obigen Ausführungen, dass keine der dargestellten Meinungen weniger gravierende Widersprüche hervorruft, als es etwa die Ansicht der Rechtsprechung tut. Die Debatte über den Veranlassungszusammenhang bekommt schnell haarspalterische Züge, wenn man sich vergegenwärtigt, dass alle Meinungen die gleichen Ergebnisse begründen wollen. Ich halte es deswegen für angebracht, den Veranlassungszusammenhang wie die Rechtsprechung mal mehr und mal weniger mit objektiven oder subjektiven Elementen auszufüllen.

Entscheidend für die Problematik der gemischten Aufwendungen ist denn auch viel weniger die Bestimmung des – wie auch immer ausgeprägten – Veranlassungsbegriffs als die eigentliche Zuordnungsentscheidung der Veranlassung zur Erwerbs- oder Privatsphäre sowie deren Trennung voneinander. Insofern hat *Tipke* schon recht frühzeitig erkannt, dass es sich für die Konkretisierung des Veranlassungsbegriffes anbietet, nicht mehr als einen Zusammenhang mit der jeweiligen Einkunftsart zu verlangen.⁹³

II. Maßstäbe für die Zuordnung zur Erwerbs- oder Privatsphäre

Die Zuordnungsentscheidung eines Veranlassungsbeitrags zur Erwerbs- oder Privatsphäre ist das wesentliche Kernelement für die Qualifikation als Erwerbs- oder Privataufwand. Hierbei handelt es sich um ein reines Kausalitätsproblem. Nicht erstaunlich ist deshalb die Antwort auf die Frage, wie diese Entscheidung getroffen werden muss. Die Zuordnungsentscheidung ist nach allgemeiner Meinung in Rechtsprechung und Literatur eine im Einzelfall zu treffende Wertungsentscheidung.⁹⁴ Außer der lehrformelhaften Formulierung, dass ein wirtschaftlicher Zusammenhang zwischen den Aufwendungen und der betroffenen Erwerbs- oder Privatsphäre bestehen muss, ist es nicht gelungen, eine präzisere, positiv formulierte Abgrenzungsformel

⁹² Genau so ermittelt auch der BFH das subjektive Merkmal des Entschlusses bei vergeblichen Aufwendungen vgl. BFH v. 15.11.2005 IX R 3/04 = BStBl II 2006, 258 (259)

⁹³ Tipke DStJG 3 (1980), 1 (12); dem folgend Heymann (Fn 1) S. 31

⁹⁴ Vgl. BFH v. 07.05.2013 VIII R 51/10 = BStBl II 2013, 808 (809 f.); BFH v. 21.09.2009 GrS 1/06 = BStBl II 2010, 672 (680 f.); BFH v. 04.07.1990 GrS 2-3/88 = BStBl II 1990, 817 (823) stRspr.; *Lochte* in: Frotscher EStG § 9 Rn 16 ff.; *Bode* in: Kirchhof EStG (13. Auflage) § 4 Rn 22; *Nacke* in: L/B/P EStR §§ 4,5 Rn 1625

aufzustellen. Dieser Zusammenhang soll nach der Rechtsprechung zweigeteilt ermittelt werden. Hiernach liegt eine erwerbsdienliche Veranlassung vor, wenn – wertend betrachtet – ein „*auslösendes Moment*“ aus einer Vielzahl von möglichen Ursachenbeiträgen identifiziert wurde und dieses Moment der Erwerbssphäre zugeordnet werden kann.⁹⁵

Eine weitere Eingrenzung der Kriterien für einen solchen Zusammenhang gelingt nur schemenhaft. So entspricht es offensichtlich allgemeiner Meinung, dass für die Annahme dieses wirtschaftlichen Zusammenhangs zwar ein Kausalzusammenhang im Sinne einer *conditio sine qua non* vorliegen muss, dieser jedoch nicht ausreicht.⁹⁶ Ebenfalls anerkannt ist, dass der Zusammenhang auch ein nur mittelbarer sein kann, wobei jedoch die Grenzen zur bloßen *conditio sine qua non* unklar sind.⁹⁷ Schließlich ist für die Annahme des wirtschaftlichen Zusammenhangs eine eigene (steuerrechtliche) Wertung maßgeblich, weshalb nicht auf die Wertungen anderer Rechtsgebiete wie des Straf- oder Zivilrechts zurückgegriffen werden darf.⁹⁸

Letztlich ist denn auch ein Versuch, den wirtschaftlichen Zusammenhang präziser zu definieren, zum Scheitern verurteilt.⁹⁹ Wie in allen Rechtsgebieten sind bei Kausalitätsentscheidungen Wertungen vorzunehmen, um aus einer Vielzahl von möglichen Ursachen die für die Rechtsfrage maßgeblichen herauszufiltern. Dabei kann es stets nur vage Anhaltspunkte durch das jeweilige Rechtsgebiet geben, welches Sinn und Zweck der die Kausalität beschränkenden Wertung vorgibt.¹⁰⁰ Bei der Bewertung der verschiedenen Kausalbeiträge führt nur eine Betrachtung im jeweiligen Einzelfall weiter, die jedoch keine verallgemeinerungsfähigen Kriterien für andere Fälle hervorbringt.

Auch diese Arbeit wird also kaum weiter hilfreiche Ergebnisse zu der Frage liefern können, wie eine eindeutige oder gemischte Veranlassung allgemein festzustellen ist. Ziel der Arbeit ist vielmehr aufzuzeigen, wie gemischte Aufwendungen zu behandeln sind, wenn eine solche Veranlassung festgestellt wurde.

⁹⁵ Vgl. Fn 94

⁹⁶ BFH v. 05.07.2012 VI R 50/10 = BStBl II 2013, 282 (283); BFH v. 09.02.2012 VI R 32/10 = BStBl II 2012, 829 (830); BFH v. 17.09.2009 VI R 24/08 = BStBl II 2010, 198 (201) m.w.N.; Söhn DStJG 3 (1980), 13 (19 ff.); Ruppe DStJG 3 (1980), 103 (129)

⁹⁷ BFH v. 27.08.2013 VIII R 3/11 = BFH/NV 2014, 215 (216); BFH v. 19.05.2009 VIII R 6/07 = BStBl II 2010, 168 (170); BFH v. 17.07.2007 IX R 2/05 = BStBl II 2007, 941 (942); BFH v. 06.10.2004 VI R 27/02 = BStBl II 2004, 1071 (1072) m.w.N.; Heinicke in: Schmidt EStG (33.Auflage) § 4 Rn 488; Stapperfend in: H/H/R EStG § 4 Rn 813

⁹⁸ BFH v. 04.07.1990 GrS 2-3/88 = BStBl II 1990, 817 (823) m.w.N.; Tipke StuW 1979, 193 (198)

⁹⁹ So Heymann (Fn 1) S. 32

¹⁰⁰ Söhn DStJG 3 (1980) 13 (71); Hey in: Tipke/Lang Steuerrecht (21.Auflage) § 8 Rn 219

B. Die Behandlung gemischter Aufwendungen

Für die Behandlung gemischter Aufwendungen hat der Gesetzgeber eine ganze Reihe von speziellen Tatbeständen geschaffen, die einzelne Aufwandsarten gesondert regeln. In erster Linie ist hier an die Vorschriften des § 4 V 1 Nr. 1 – 6b EStG zu denken, die über § 9 V 1 EStG auch im Bereich der Überschusseinkunftsarten Geltung beanspruchen.¹⁰¹ Diese sollen hier nicht im Einzelnen erörtert werden. Vielmehr sind nur die zwei Vorschriften der § 4 V 1 Nr. 7 EStG und § 12 Nr. 1 Satz 2 EStG für die weitere Untersuchung der Behandlung gemischter Aufwendungen von allgemeiner Bedeutung.

Zumeist jedoch sind gemischte Aufwendungen gesetzlich nicht weiter geregelt, sondern müssen durch den Rechtsanwender anhand der schon im Teil A dargestellten Grundsätze und Normen bewertet werden. Dabei lassen sich gewisse Regelungsmechanismen und Methoden erkennen.

Sowohl in der Rechtsprechung als auch in den Spezialtatbeständen zeigen sich zwei Muster der Behandlung gemischter Aufwendungen: Zum einen die Zuordnung des gesamten Aufwands in die Erwerbs- oder Privatsphäre und zum anderen die nach unterschiedlichen Methoden vorgenommene Aufteilung des Aufwands in erwerbsdienlichen und privaten Teil.

I. Einheitliche Zuordnung gemischter Aufwendungen

Von wesentlicher Bedeutung für gemischte Aufwendungen ist die seitens des Rechtsanwenders vorzunehmende, einheitliche Zuordnung gemischter Aufwendungen in den Anwendungsbereich der §§ 4 IV, 9 I 1 EStG bzw. in den Bereich der nicht abziehbaren Privatsphäre. Die Bedeutung dieses Punktes sollte deswegen nicht unterschätzt werden, weil es den eindeutigen Veranlassungszusammenhang für die Qualifikation als Erwerbsaufwendungen nicht gibt, dieser aber vom Gesetz vorausgesetzt wird.

Das gegenwärtige Einkommensteuersystem will die erwerbsdienlichen Veranlassungsbeiträge erfassen und die privaten Veranlassungsbeiträge unbeachtet wissen. Abziehbar sind aber nicht die Veranlassungsbeiträge selbst, sondern erst ihre Realisierung in Aufwendungen im Sinne eines Vermögensopfers (vgl. §§ 4 IV, 9 I 1 EStG). In der Realität gibt es allerdings schon unter rein kausalen Gesichtspunkten keinen eindeutig erwerbsdienlich veranlassten Aufwand. Jeder getätigte Aufwand stellt sich mal mehr und mal weniger als durch ein Konglomerat an verschiedenen Veranlassungsbeiträgen kausal veranlasst dar. Ob der Steuerpflichtige ein rein

¹⁰¹ Daneben existieren weitere Einzelschriften. Etwa §§ 4 IX, 9 VI EStG für erstmalige Berufsausbildungskosten oder § 10 I Nr. 5 EStG im Bereich erwerbsbedingter Kinderbetreuungskosten, wobei die Anwendung der Vorschrift hierauf nicht unumstritten ist vgl. Hey in: Tipke/Lang Steuerrecht (21. Auflage) § 8 Rn 755

betrieblich genutztes Kfz der Marke X oder Y, in der Farbe blau oder rot erwirbt, ist nicht nur eine Frage der betrieblichen Veranlassung, sondern wird in kausaler Weise auch durch seine rein privaten Vorlieben und Erfahrungen bestimmt.¹⁰² Wie dieses Beispiel zeigt, kann diese private Motivation durchaus bedeutenden Einfluss auf die Höhe des entstehenden Aufwands haben (man denke nur an die Mehrkosten spezieller Lackierungen oder den Preisunterschied verschiedener Hersteller). Wo ein Mensch entscheidet, müssen zwangsläufig auch außerbetriebliche/-berufliche Erwägungen eine Rolle spielen, denn der Mensch kann nicht aufhören, stets auch Privatmann zu sein.

Ohne eine wertende Gewichtung ist also immer nur ein solches Konglomerat an Veranlassungsbeiträgen feststellbar. Man könnte diesen ungewichteten Zustand als gemischte Aufwendungen „im ungewichteten Sinne“¹⁰³ bezeichnen. Werbungskosten oder Betriebsausgaben können mithin ohne eine Wertung über die verschiedenen Veranlassungsbeiträge nicht existieren. Deswegen kann nicht jedes private Motiv den Abzug als Erwerbsaufwendungen verhindern. Dies deckt sich beispielsweise mit dem (subjektiv privaten) Beurteilungsspielraum im Rahmen des Veranlassungsbegriffs, den der Steuerpflichtige nach allgemeiner Meinung¹⁰⁴ bei der Beurteilung der Angemessenheit, Üblichkeit oder Notwendigkeit von Aufwendungen hat. Es muss also eine Wertung vorgenommen werden, die aus den stets vorliegenden „ungewichteten“ gemischten Aufwendungen eindeutig veranlasste Erwerbsaufwendungen macht.

1. Die Wesentlichkeitstheorie

Die Entwicklung einer Theorie zur Behandlung verschiedener Veranlassungsbeiträge, die in den gleichen Aufwand münden, geht in bedeutendem Maße auf *Söhn* und dessen Beitrag¹⁰⁵ auf der dritten Tagung der Deutschen Steuerjuristischen Gesellschaft im Jahr 1979 zurück. Dort hatte Söhn unter Rückgriff auf das Rechtsgebiet des gesetzlichen Unfallversicherungsrechtes und der beamtenrechtlichen Unfallfürsorge die „*Theorie der wesentlichen Bedingung*“ als Lösungsmodell für das Zusammentreffen mehrerer Veranlassungsbeiträge vorgeschlagen.¹⁰⁶ Danach reicht es für die Qualifikation als Erwerbsaufwendungen nicht schon aus, wenn der Veranlassungsbeitrag eine wesentliche Bedingung für das Entstehen des Aufwands ist. Der Veranlassungsbeitrag muss vielmehr die wesentliche Bedingung für das Entstehen des Aufwands darstellen.¹⁰⁷

¹⁰² So auch etwa *Stapperfend* in: H/H/R EStG § 4 Rn 1621 a.E.

¹⁰³ Mit dem Begriff „im ungewichteten Sinne“ sind also nicht die gemischten Aufwendungen im eigentlichen Sinne gemeint. Dazu sogleich S. 19 f.

¹⁰⁴ Siehe oben Fn 63

¹⁰⁵ Söhn DStJG 3 (1980), 13 ff.

¹⁰⁶ Söhn DStJG 3 (1980), 13 (70)

¹⁰⁷ Söhn DStJG 3 (1980), 13 (74)

Die gemischten Aufwendungen im „ungewichteten“ Sinne erhalten durch die Anwendung der Theorie der wesentlichen Bedingung ihre Qualifikation als Erwerbsaufwendungen, als Privataufwendungen oder als gemischte Aufwendungen im eigentlichen („gewichteten“) Sinne. Hiernach lässt sich also folgende Einteilung von Aufwendungen vornehmen:

Aufwendungen, die wesentlich nur durch einen erwerbsdienlichen Veranlassungsbeitrag entstehen, sind Erwerbsaufwendungen (Betriebsausgaben/Werbungskosten).

Aufwendungen, die wesentlich nur durch einen privaten Veranlassungsbeitrag entstehen, sind Privataufwendungen.

Aufwendungen, die wesentlich durch private und erwerbsdienliche Veranlassungsbeiträge entstehen, sind gemischte Aufwendungen.

Die zentrale Frage dabei ist aber auch hier: „Wann ist ein Veranlassungsbeitrag wesentlich?“¹⁰⁸ Und ebenso wie bei der Frage der Zuordnung eines Veranlassungsbeitrags zur Privat- oder Erwerbssphäre¹⁰⁹ lässt sich auch bei der Frage der Wesentlichkeit eines privaten oder erwerbsdienlichen Veranlassungsbeitrags nur eine Wertungsentscheidung als Antwort anführen.¹¹⁰ Wertungsentscheidungen sind stets Einzelfallentscheidungen, aus denen sich keine verallgemeinerungsfähigen Aussagen ableiten lassen. Insofern kann man die Theorie der wesentlichen Bedingung als theoretischen Unterbau der wertenden Entscheidung über die Auswahl des relevanten Veranlassungsbeitrags sehen. Für die konkrete Auswahlentscheidung selbst liefert die Theorie keine weiteren Kriterien. So war sich auch Söhn bewusst, dass die Rechtsprechung schon vor seinem Beitrag eine wertende Auswahl getroffen hat, dies jedoch ohne Auseinandersetzung mit den Grundlagen einer solchen Entscheidung tat.¹¹¹

2. Stand der Rechtsprechung

Auch die Rechtsprechung musste sich schon früh¹¹² mit der Gewichtung und Wertung verschiedener Veranlassungsbeiträge, die in einen Aufwand münden, beschäftigen. Dabei ist die Zuweisung des gesamten Aufwandes zur Erwerbs- oder Privatsphäre eine zentrale Methode zur Bewertung verschiedener Veranlassungsbeiträge. Diese Zuweisung wird in der Rechtsprechung durch zwei Entscheidungsformeln getroffen.

¹⁰⁸ Söhn DStJG 3 (1980), 13 (74)

¹⁰⁹ Dazu oben Fn 94

¹¹⁰ Söhn DStJG 3 (1980), 13 (75); so auch Hey in: Tipke/Lang Steuerrecht (21. Auflage) § 8 Rn 222

¹¹¹ Söhn DStJG 3 (1980), 13 (66 ff.)

¹¹² Siehe die Nachweise bei BFH v. 21.09.2009 GrS 1/06 = BStBl II 2010, 672 (681)

Primär löst der BFH die Zuordnung eines Aufwands über die bereits erwähnte¹¹³ Auswahl des diesen Aufwand „*auslösenden Moments*“ und die Zuweisung des Moments in die Erwerbs- oder Privatsphäre. Dies erscheint als die gängige Formulierung, wenn die Auswahl des entscheidenden (wesentlichen) Veranlassungsbeitrags unproblematisch vorgenommen werden kann.

Auf einer zweiten Stufe nutzt der BFH eine andere Formel für die Fälle, in denen ihm zwar noch eine einheitliche Zuweisung des Aufwands möglich, jedoch die Auswahl des auslösenden Moments nicht mehr ganz so eindeutig erscheint. In der ständigen Rechtsprechung wird eine unbedeutende¹¹⁴ bzw. untergeordnete¹¹⁵ Mitveranlassung als irrelevant für den Veranlassungszusammenhang qualifiziert. Dies gilt für eine unbedeutende private Mitveranlassung von Erwerbsaufwendungen ebenso wie für eine unbedeutende erwerbsdienliche Mitveranlassung von Privataufwendungen. Was jedoch in diesem Sinne unbedeutend oder untergeordnet erscheint, ergibt sich wiederum nur aus einer Wertungsentscheidung.¹¹⁶ In der Formulierung von untergeordneter/unbedeutender Mitveranlassung ist deswegen nichts anderes als die von Söhn beschriebene Wesentlichkeitstheorie zu sehen.¹¹⁷

Es lässt sich festhalten, dass seitens der Rechtsprechung die einheitliche Zuordnung von Aufwand, der kausal aus verschiedenen Veranlassungsbeiträgen verursacht wurde, durch Wertungsentscheidungen vorgenommen wird. Eine solche Wertungsentscheidung ist stets mit erheblichen Unwägbarkeiten verbunden. Nicht jede dieser Entscheidungen mag man selbst teilen. Das lässt sich aber auch nicht vermeiden. Noch viel weniger lässt sich das Ergebnis der Wertung pauschal vorhersagen. Man wird deshalb zu erheblichen Teilen mit der Unberechenbarkeit der Ergebnisse leben müssen.

2.1 Unberechenbarkeit von Wertungsentscheidungen

Die Bandbreite von Wertungsmöglichkeiten lässt sich besonders gut anhand der Fallgruppe der Kfz-Unfallkosten nachvollziehen.¹¹⁸ Unfallkosten sind als unfreiwillige Aufwendungen jedenfalls prinzipiell als Erwerbsaufwendungen abziehbar. Die Abzugsfähigkeit ist jedoch nur

¹¹³ Siehe oben S. 16 f.

¹¹⁴ BFH v. 04.07.1990 GrS 2-3/88, GrS 2/88, GrS 3/88 = BStBl II 1990, 817 (823 f.); BFH v. 21.09.2009 GrS 1/06 = BStBl II 2010, 672 (681); BFH v. 05.07.2012 VI R 50/10 = BStBl II 2013, 282 (283)

¹¹⁵ BFH v. 19.01.2012 VI R 3/11 = BStBl II 2012, 416 (417 f.); BFH v. 13.07.2011 VI R 2/11 = BStBl II 2012, 104 (105)

¹¹⁶ *Kreft* in: H/H/R EStG § 9 Rn 177

¹¹⁷ So auch Weber *StuW* 2009, 184 (192); ähnlich Söhn *DStJG* 3 (1980), 13 (67 ff.)

¹¹⁸ Vgl. etwa auch *Hey* in: Tipke/Lang *Steuerrecht* (21. Auflage) § 8 Rn 221 f.; Söhn *DStJG* 3 (1980), 13 (78 ff.)

dann gegeben, wenn sie durch die Einkünfteerzielung/den Betrieb veranlasst sind. Insbesondere im Rahmen von Unfallkosten ist zu beachten, dass aufgrund der Sitten- und Wertneutralität des Steuerrechts nach § 40 AO die Frage eines Verschuldens keine Rolle für die Veranlassung der Unfallkosten spielt.¹¹⁹

Im Grundsatz geht die Rechtsprechung davon aus, dass Unfallkosten das Schicksal der sie verursachenden Fahrt teilen.¹²⁰ Es wird also zunächst nicht die den Unfall unmittelbar verursachende Handlung bewertet, sondern die Veranlassung der Unfallkosten folgt der Veranlassung der Fahrt. Die mögliche Bandbreite der abweichenden Auswahl anderer Veranlassungsbeiträge soll hier beispielhaft dargelegt werden. So kommt trotz eines erwerbsdienlichen Anlasses der Fahrt die Qualifikation der Unfallkosten als Erwerbsaufwendungen nicht in Betracht, wenn der Unfall aufgrund alkoholbedingter Fahruntüchtigkeit¹²¹ oder wegen einer „Demonstration der Höchstgeschwindigkeit des Kfz aus Imponiergehabe“¹²² verursacht wird. Keine private Veranlassung scheint der BFH etwa in dem Suchen einer heruntergefallenen Zigarette,¹²³ in einem Schwächeanfall¹²⁴ oder in an sich überhöhter Geschwindigkeit¹²⁵ zu sehen.

Die unterschiedliche Bewertung der verschiedenen Veranlassungsbeiträge zeigt hier nochmals die Unberechenbarkeit von Wertungsentscheidungen. Warum soll alkoholbedingte Fahruntüchtigkeit als privater Veranlassungsbeitrag den erwerbsdienlichen Zweck der Fahrt entfallen lassen und der von den physischen Symptomen her sehr vergleichbare Schwächeanfall nicht?¹²⁶ Es ist logisch nicht begründbar, warum an sich überhöhte Geschwindigkeit als Unfallursache irrelevant ist, die „prahlerisch“ erhöhte Geschwindigkeit eines sich mit der Geschwindigkeit seines Kfz rühmenden Steuerpflichtigen schon. Mehr als eine Fallgruppenbildung wird man hier auch von der Rechtsprechung nicht erwarten können.

2.2 Quantifizierbarkeit der Wesentlichkeitstheorie?

Vor allem dem Bedürfnis der Praxis nach einer einfachen Lösung entspringt der Versuch nach einer quantifizierbaren Bestimmung einer unbedeutenden/untergeordneten Mitveranlassung.

¹¹⁹ BFH v. 28.11.1977 GrS 2/77; 3/77 = BStBl II 1978, 105 (109)

¹²⁰ Aus neuerer Zeit BFH v. 18.04.2007 XI R 60/04 = BStBl II 2007, 762 (763) m.w.N. zur stRspr.; BFH v. 01.12.2005 IV R 26/04 = BStBl II 2006, 182 (184)

¹²¹ So zuletzt BFH v. 24.05.2007 VI R 73/05 = BStBl II 2007, 766 (767) m.w.N. zur stRspr.

¹²² So zumindest erwähnt in BFH v. 28.11.1977 GrS 2/77; 3/77 = BStBl II 1978, 105 (108)

¹²³ So zumindest erwähnt in BFH v. 28.11.1977 GrS 2/77; 3/77 = BStBl II 1978, 105 (108)

¹²⁴ BFH v. 10.03.1978 VI R 239/74 = BStBl II 1978, 381 (382)

¹²⁵ BFH v. 28.11.1977 GrS 2/77; 3/77 = BStBl II 1978, 105 (108)

¹²⁶ Wie das Beispiel der Zigarette zeigt, findet das Kriterium des Verschuldens auch nicht durch die „Hintertür“ Einzug ins Steuerrecht. Auch das Suchen nach einer Zigarette muss als schuldhaft gewertet werden.

Hierbei wird zumeist postuliert, dass eine unbedeutende Mitveranlassung immer dann anzunehmen sei, wenn der jeweilige Veranlassungsbeitrag nicht mehr als 10 % betrage.¹²⁷ Diese Zahl findet sich ebenfalls in entsprechenden Anwendungserlassen der Finanzverwaltung.¹²⁸ Gelegentlich bedient sich auch der BFH einer Prozentzahl, um eine untergeordnete Veranlassung zu begründen. So wurde etwa der private Nutzungsanteil von 10 % an einem PC¹²⁹ als unbedeutend, der private Nutzungsanteil von 15,5 % an Sportgeräten¹³⁰ als erheblich angesehen. Die Grenze von 10 % findet sich als Geringfügigkeitsschwelle auch in anderen Zuordnungsentscheidungen des BFH wieder, so etwa im Rahmen der zwangsläufigen Zuordnung von Vermögensgegenständen zum Privatvermögen¹³¹ bei einer betrieblichen Nutzung von unter 10 %.¹³²

Für die Bestimmung der Wesentlichkeitstheorie anhand einer 10 % - Grenze lässt sich jedenfalls anführen, dass der Gesetzgeber mit der Regelung des § 15 I 2 UStG im Bereich des Vorsteuerabzugs eine sehr verwandte Problematik¹³³ im Sinne dieser quantitativen Regelung gelöst hat.¹³⁴

Allerdings lehnt ein nicht unerheblicher Teil der Literatur jedenfalls das alleinige Abstellen auf einen Prozentsatz ab.¹³⁵ Dem ist zuzustimmen.

Die Bestimmung der Wesentlichkeit anhand einer bloßen Zahl versucht, die zweifelsohne schwer vorhersehbare Wertungsentscheidung in eine einfache mathematische Rechnung umzumünzen. Dieser Versuch schlägt in seinem Kern fehl, da die Berechnung selbst bereits eine Vielzahl von Wertungen voraussetzt, die erst einmal zu treffen sind und selbst nur schwer vorhersehbar erscheinen.

Prozentuale Nutzungsanteile anhand von konkret nachgewiesenen Nutzungen zu bestimmen mag eine brauchbare Methode sein, wenn es sich um die Nutzung von Gegenständen handelt, die rein technisch nur eine bestimmte Nutzung ermöglichen und dieser Nutzung selbst eine

¹²⁷ So etwa Albert FR 2010, 220 (224); Warnke EStB 2010, 377 (379); Steinhilff StBW 2010, 693 (699); differenzierend, aber im Ergebnis zustimmend Korn KÖSDI 2011, 17556 (17561); v. Glasenapp BB 2011, 160 (162); Steck DSz 2011, 191 (207)

¹²⁸ BMF v. 06.07.2010 IV C 3-S 2227/07/10003:002, 2010/0522213 = BStBl I 2010, 614 (615)

¹²⁹ BFH v. 19.02.2004 VI R 135/01 = BStBl II 2004, 958 (960) m.w.N.

¹³⁰ BFH v. 21.11.1986 VI R 137/38 = BStBl II 1987, 262 (264)

¹³¹ Siehe dazu oben S. 5 ff.

¹³² Zu Kfz BFH v. 02.10.2003 IV R 13/03 = BStBl II 2004, 985 (986) m.w.N. zu der Geringfügigkeitsschwelle; zu einer Beteiligung an einer Kapitalgesellschaft BFH v. 26.01.2011 VIII R 19/08 = BFH/NV 2011, 1311 (1313)

¹³³ Siehe dazu oben Fn 46

¹³⁴ So auch BFH BStBl II 2004, 958 (960)

¹³⁵ Fischer NWB 2010, 412 (418); Söhn in: FS Spindler S. 795 (799); Schwenke FR 2011, 1051 (1053); Hey in: Tipke/Lang Steuerrecht (21.Auflage) § 8 Rn 242

bestimmte Veranlassung zugeschrieben werden kann.¹³⁶ Ein Telefon kann man nur zum Telefonieren verwenden und zumeist wird jedes Gespräch eine eindeutige Veranlassung haben. Es hat im technischen Sinne auch nur zwei Betriebszustände: „An“ und „Aus“. Da man beim Zustand „Aus“ davon ausgehen kann, dass dieser keine Aussagekraft über die Veranlassung besitzt, erscheint es hier logisch, die Nutzung – also den Zustand „An“ – zu erfassen. Dabei ist es aber schon eine Wertung, wenn man nur die abgehenden Gespräche¹³⁷ und nicht auch die ankommenden¹³⁸ Gespräche betrachtet. Mag man in diesem Beispiel noch von Spitzfindigkeiten reden, so wird genau diese Wertungsfrage umso vordringlicher, je weniger sich eine solche technische Eindeutigkeit der zu beurteilenden Aufwendungen ergibt.

So stellt sich im Rahmen der mittlerweile schon häufiger geurteilten gemischt veranlassten Reisekosten (Flugkosten) vorrangig die Frage nach der Bewertung einzelner „Nutzungsvorgänge“. Eine Reise hat keinen so einfach zu umschreibenden „Betriebszustand“ wie „Ein“ und „Aus“. Eine Reise dient nur der Bewegung von A nach B, wobei am Ort der Reise eine Vielzahl von „Folgenutzungen“ getätigt werden können. Daher stellen sich dort Fragen, wie die Beurteilung eines An- und Abreisetages,¹³⁹ eines Wochenendes ohne Möglichkeiten berufliche Zwecke zu verfolgen¹⁴⁰ und ob nicht etwa nur Tage, sondern auch Stunden¹⁴¹ als „Nutzungseinheit“ gewertet werden können. All dies sind aber Wertungsfragen, die vor der Anwendung einer quantitativen Regelung zu beantworten sind. Die Bewertung von 10 % Nutzungsanteil kann erst erfolgen, nachdem mittelbar oder unmittelbar eine Bewertung der Nutzungen vorgenommen wurde. Hierin ist der Schwerpunkt der Bewertung eines Veranlassungsbeitrags als untergeordnet zu sehen.

So bleibt denn auch der Anwendungserlass¹⁴² der Finanzverwaltung die entscheidende Antwort darauf schuldig, wie die „Bemessungsgrundlage“ für den 10 prozentigen Nutzungsanteil allgemein zu bestimmen ist.

¹³⁶ Ähnlich Söhn DStJG 3 (1980), 13 (74 f.)

¹³⁷ So etwa zur Telefongrundgebühr in LStR R 9.1 V 3

¹³⁸ Dafür scheinbar BFH v. 21.11.1980 VI R 202/79 = BStBl II 1981, 131 (134); auch Söhn DStJG 3 (1980), 13 (60 f.)

¹³⁹ Als „neutral“ wertend z.B. Korn KÖSDI 2011, 17556 (17558); Neufang BB 2010, 2409 (2411); vgl. auch BFH v. 21.04.2010 VI R 5/07 = BStBl II 2010, 687 (689)

¹⁴⁰ Scheinbar grundsätzlich als „neutral“ wertend z.B. Neufang BB 2010, 2409 (2411); Steck DStZ 2011, 191 (208); Urban DS 2010, 87 (89); vgl. auch BFH v. 13.06.2002 VI R 168/00 = BStBl II 2003, 765 (768)

¹⁴¹ Dafür z.B. Kempermann FR 2010, 233 (234); Söhn in: FS Spindler S. 795 (800 f.); vgl. insgesamt Söhn in: K/S/M EStG § 4 Rn E110

¹⁴² S.o. Fn 128

Aus diesem Grund ist und bleibt die Wesentlichkeitstheorie ein durch primär qualitative Wertungsvorgänge geprägter Lösungsansatz. Dabei kann man auch auf quantitative Erwägungen zurückgreifen.¹⁴³ Die Frage der quantitativen Auswirkung einer Mitveranlassung tritt aber nur sekundär in Erscheinung.

2.3 Konkretisierung der Wesentlichkeitstheorie durch Mehraufwand und Angemessenheit?

Eine für mich nicht unerhebliche (aber von der Rechtsprechung selbst häufig unbenannte) Konkretisierung bekommt die Wesentlichkeitstheorie hinsichtlich einer unbedeutenden privaten Veranlassung durch das Kriterium des „Mehraufwands“.¹⁴⁴ Mehraufwand beschreibt eigentlich eine Methode, die zur Trennung gemischter Aufwendungen („der Höhe nach“) verwendet wird. Deswegen soll diese Methodik auch noch nicht hier, sondern erst später genauer betrachtet werden.¹⁴⁵ Jedoch sollte man sich bereits an dieser Stelle klar machen, dass erwerbsbedingter Mehraufwand ebenfalls ein Kriterium für die einheitliche Zuordnung gemischter Aufwendungen („dem Grunde nach“) im Sinne der Wesentlichkeitstheorie ist. Auch wenn die Annahme von Mehraufwand selbst einige Wertungen voraussetzt,¹⁴⁶ so scheinen diese aber doch in mancher Hinsicht vorhersehbarer zu sein, als es die Wertungen der Wesentlichkeitstheorie an sich sind. Vorab kann hier deswegen folgende Feststellung getroffen werden: Eine untergeordnete (private) Veranlassung nimmt die Rechtsprechung (unbenannt) häufig dann an, wenn sich ein gemischt veranlasster Vorgang vollständig als erwerbsbedingter Mehraufwand darstellt.¹⁴⁷

Ein ähnlicher Zusammenhang könnte sich eventuell für die „Kehrseite der Medaille“ – also einer unbedeutenden erwerbsdienlichen Veranlassung – in dem Kriterium der „Angemessenheit“ finden lassen. Angemessenheit beschreibt ebenfalls eine Methode zur Trennung von gemischten Aufwendungen und findet seine gesetzliche Fundierung in § 4 V 1 Nr. 7, § 9 V 1 EStG. Auch dieser Gedanke kann erst nach der Behandlung dieser Aufteilungsmethode weiter untersucht werden.¹⁴⁸

¹⁴³ Vgl. Söhn DStJG 3 (1980), 13 (74 f.); *Kreft* in: H/H/R EStG § 9 Rn 177

¹⁴⁴ So auch Schmitt/Meyen DB 2013, 1578 (1579); Geserich NWB 2012, 4201

¹⁴⁵ Siehe dazu unten S. 41 ff.

¹⁴⁶ Siehe etwa zur Frage, ob Pflichten und Zwänge Mehraufwand begründen unten S. 74 ff.

¹⁴⁷ Siehe dazu unten S. 51 ff.

¹⁴⁸ Siehe dazu unten S. 33 ff. insbesondere S. 39 ff.

3. Einheitliche Zuordnung durch das Abzugsverbot für sog. Repräsentationsaufwendungen gemäß § 12 Nr. 1 Satz 2 EStG

Zentral für die einheitliche Zuordnung gemischter Aufwendungen in der Rechtsprechung war – bis zur Entscheidung des Großen Senats des BFH vom 21.09.2009¹⁴⁹ – die Vorschrift des § 12 Nr. 1 Satz 2 EStG.

Die Norm stellt einen inhaltlichen Bezug zu § 12 Nr. 1 Satz 1 EStG her, der selbst (wie schon erwähnt)¹⁵⁰ nur deklaratorische Bedeutung hat. § 12 Nr. 1 Satz 1 EStG verdeutlicht die Regel, dass nicht erwerbsbezogener Aufwand (Privataufwand) nicht von der Bemessungsgrundlage zum Abzug gebracht werden darf und zählt hierzu etwa die Aufwendungen für den Haushalt des Steuerpflichtigen auf.

§ 12 Nr. 1 Satz 2 EStG wiederum will zu den Aufwendungen nach Satz 1 auch „*Aufwendungen für die Lebensführung, die die wirtschaftliche oder gesellschaftliche Stellung des Steuerpflichtigen mit sich bringt, auch wenn sie zur Förderung des Berufs oder der Tätigkeit des Steuerpflichtigen erfolgen*“, zählen.

3.1 Entstehungsgeschichte der Vorschrift

Die Vorschrift wurde durch Gesetz v. 16.10.1934¹⁵¹ eingeführt. Der Gesetzgeber wollte damit die Rechtsprechung des Reichsfinanzhofs (RFH) zur Nichtabziehbarkeit der sog. Repräsentationsaufwendungen kodifizieren.¹⁵² Der Term „Repräsentationsaufwendungen“ wurde vom RFH selbst nur unregelmäßig¹⁵³ verwendet.¹⁵⁴ Dementsprechend waren diese auch nicht trennscharf definiert, zeichneten sich aber durch einen Zusammenhang mit der privaten Lebensführung aus, der schwer von der beruflichen Sphäre abzutrennen war.¹⁵⁵ Allerdings hatte der RFH auch schon vor der Einführung von § 12 Nr. 1 Satz 2 EStG die Abziehbarkeit von auch wesentlich privat veranlasstem Aufwand wie etwa Verpflegungskosten,¹⁵⁶ Hörgerätebatterien¹⁵⁷ oder Bekleidungsaufwand¹⁵⁸ anerkannt, wenn ein erwerbsdienlicher Anteil an diesem

¹⁴⁹ BFH v. 21.09. 2009 GrS 1/06 = BStBl II 2010, 672 ff.

¹⁵⁰ Vgl. Fn 57

¹⁵¹ RGBI I 1934 S. 1005 ff. = RStBl 1934, 1261 ff.

¹⁵² So die offizielle Begründung in RStBl 1935, 33 (41)

¹⁵³ Etwa RFH v. 10.06.1931 VI A 686 = StuW 1931 II Sp. 1305 für die Bewirtung von Geschäftsfreunden; RFH v. 02.08.1930 VI A 1267 = StuW 1930 II Sp 1599 f. für Empfangsräumlichkeiten

¹⁵⁴ Zumeist wurden nur Einzelfälle entschieden und sich auf eine beispielhafte Umschreibung wie „Aufwendungen für Geselligkeit, Gastereien, Jagd u.ä.“ beschränkt; vgl. etwa RFH 28.06.1933 VI A 1700/32 = RFHE 33, 333 (334); RFH v. 08.04.1936 VI A 253/36 = RFHE 39, 250 (251); in den Ausführung einer Partei erwähnt RFHE 13, 90 (91)

¹⁵⁵ RFH v. 26.04.1923 III A 29/23 = RFHE 12, 152 (153); RFH v. 04.10.1923 III A 320/23 (u.a.) = RFHE 13, 90 (94); RFH v. 02.08.1930 VI A 1267 = StuW 1930 II Sp 1599 (1600); RFH v. 08.04.1936 VI A 253/36 = RFHE 39, 250 (251); Umfangreicher Nachweis mit Beispielen in BStBl II 2010, 672 (675); vgl. auch Söhn DStJG 3 (1980), 13 (49)

¹⁵⁶ RFH v. 15.01.1930 VI A 1675/29 = RStBl 1930, 265

¹⁵⁷ RFH v. 17.01.1930 VI A 1134/30 = RStBl 1930, 6 (7)

¹⁵⁸ RFH v. 16.09.1931 VI A 1711/30 = RStBl 1931, 921

abgrenzbar war.¹⁵⁹ Im Rahmen der Kodifizierung dieser Rechtsprechung war sich der Gesetzgeber auch der möglichen Aufteilbarkeit von Repräsentationsaufwendungen sehr wohl bewusst und wollte diese gerade nicht einschränken.¹⁶⁰ Die amtliche Begründung führt hierzu aus: „(Mit der Formulierung des § 12 Nr. 1 Satz 2 EStG) ... ist klargestellt, dass die sogenannten Repräsentationsaufwendungen nur dann zu den Betriebsausgaben oder Werbungskosten gerechnet werden können, wenn sie ausschließlich zur landwirtschaftlichen, gewerblichen, beruflichen usw. Tätigkeit gehören und nichts mit dem Privatleben zu tun haben. Wenn bei Repräsentationsaufwendungen private und berufliche Gründe zusammenwirken und eine Trennung nicht erfolgen kann, sind die Ausgaben nicht abzugsfähig.“¹⁶¹

Seit zwei zeitgleich ergangenen Entscheidungen des Großen Senats des BFH vom 19.10.1970 wurde der Vorschrift von der Rechtsprechung die Funktion eines allgemeinen Aufteilungs- und Abzugsverbots für sämtliche gemischten Aufwendungen zugeschrieben.¹⁶² Ein Aufteilungsverbot verhindere die zufällige Verlagerung privater Aufwendungen in den abziehbaren, beruflichen Bereich und diene somit der Steuergerechtigkeit.¹⁶³ Eine solche (missbräuchliche) Verlagerung könne sich entweder dadurch ergeben, dass ein Steuerpflichtiger durch die Verknüpfung von Erwerbsquelle und privaten Belangen einen (bewussten oder zufälligen) Zusammenhang zwischen beiden herstellt oder dadurch, dass eine berufliche oder private Veranlassung objektiv nicht überprüft werden könne.¹⁶⁴ Diese – nie konsistent praktizierte¹⁶⁵ – Rechtsprechung ist seit Ende 2009 explizit aufgegeben.¹⁶⁶

3.2 Anwendungsbereich der Vorschrift

Während sich die Literatur bezüglich der Ablehnung des allgemeinen Aufteilungs- und Abzugsverbots prinzipiell einig war,¹⁶⁷ ist der Anwendungsbereich des § 12 Nr. 1 Satz 2 EStG durchaus uneinheitlich beurteilt worden.¹⁶⁸

3.2.1 Wortlaut der Vorschrift

Hierbei stellt sich zunächst die Frage, wie der Wortlaut der Vorschrift aufzufassen ist. Die Norm nimmt als Ausgangspunkt die Aufwendungen für die Lebensführung. Mit dem Begriff

¹⁵⁹ Zu weiteren Nachweisen siehe BFH BStBl II 2010, 672 (675)

¹⁶⁰ So auch Söhn DStJG 3 (1980), 13 (49); BFH BStBl II 2010, 672 (682)

¹⁶¹ RStBl 1935, 33 (41)

¹⁶² BFH v. 19.10.1970 GrS 2/70 = BStBl II 1971, 17 (19); BFH v. 19.10.1970 GrS 3/70 = BStBl II 1971, 21 (22)

¹⁶³ BFH BStBl II 1971, 17 (19)

¹⁶⁴ BFH BStBl II 1971, 17 (19)

¹⁶⁵ Vgl. die Nachweise bei BFH BStBl II 2010, 672 (676 f.)

¹⁶⁶ BFH v. 21.09.2009 GrS 1/06 = BStBl II 2010, 672 ff.

¹⁶⁷ Siehe dazu die Nachweise bei BFH BStBl II 2010, 672 (680)

¹⁶⁸ Vgl. dazu etwa die Ausführungen bei Scheich (Fn 1) S. 72 f.

der „Lebensführung“ nimmt der Gesetzgeber, wie schon die amtliche Begründung erkennen lässt, auf das dort genannte „Privatleben“ Bezug. Die Lebensführung bezeichnet also die Privatsphäre.¹⁶⁹ Die Aufwendungen müssen somit „für“ die Lebensführung – die Privatsphäre – erfolgen.

Gleichzeitig will die Vorschrift nur solche Aufwendungen für die Lebensführung erfasst wissen, die die gesellschaftliche oder wirtschaftliche Stellung des Steuerpflichtigen mit sich bringt, auch wenn sie zur Förderung des Berufs oder der Tätigkeit des Steuerpflichtigen erfolgen. Problematisch erscheint in diesen Teilsätzen schon der Sinn der Begriffe „gesellschaftliche“ oder „wirtschaftliche“ Stellung in Abgrenzung zu „Beruf“ oder „Tätigkeit“. Die gesellschaftliche oder wirtschaftliche Stellung eines Menschen ist in unserer Gesellschaft maßgeblich von seinem „Geldbeutel“ und somit maßgeblich von seinem Beruf oder seiner (steuerbaren) Tätigkeit abhängig.¹⁷⁰ In der heutigen Welt, die weitaus weniger von Standesdünkel und tradierten Rollenvorstellungen geprägt ist als die Welt von 1934, stehen gesellschaftliche und wirtschaftliche Stellung für mich weitestgehend im Schatten der sie vermittelnden Einkunftsquelle. Juristische Berufe zeichnen sich etwa häufig durch einen gegenüber sonstiger Erwerbsbevölkerung gehobenen Kleidungsstil aus. Man dürfte wohl auch von einer gewissen Erwartungshaltung der Bevölkerung an Juristen in diesem Bereich sprechen. Werden nun Aufwendungen für diese Kleidung wegen einer gesellschaftlichen Stellung getätigt oder sind sie nicht vielmehr schlicht ein Teil der beruflichen Notwendigkeit? Eine wirkliche Trennung zwischen den Begriffen wirtschaftliche bzw. gesellschaftliche Stellung einerseits und Beruf bzw. (steuerbare) Tätigkeit andererseits erscheint mir aufgrund des soeben aufgezeigten Zusammenhangs nicht (mehr) möglich. Aus historischer Sicht haben auch weder Rechtsprechung noch Literatur eine überzeugende Definition aus dem Wortlaut der Vorschrift ableiten können, ohne den vor allem in der Gesetzesbegründung gefallen Term „Repräsentationsaufwand“ zu verwenden.

Unstreitig lässt sich aber festhalten, dass § 12 Nr. 1 Satz 2 EStG schon nach dem Wortlaut einen Fall des Zusammenwirkens von erwerbsdienlicher und privater (mithin also gemischter) Veranlassung regeln will und diese als nicht abzugsfähig deklariert.

3.2.2 Sinn und Zweck der Vorschrift

Erhebliche Teile der Literatur suchen den Anwendungsbereich der Vorschrift unter Zuhilfenahme der amtlichen Begründung und des darin enthaltenen Begriffs des Repräsentations-

¹⁶⁹ *Stapperfend* in: H/H/R EStG § 4 Rn 1621; *Thürmer* in: Blümich EStG § 12 Rn 46; wohl auch *Claßen* in: Lademann EStG § 12 Rn 14; *Kratzsch* in: Frotscher EStG § 12 Rn 14 f.

¹⁷⁰ So auch *Fissenewert* in: H/H/R EStG § 12 Rn 56

aufwands zu definieren. So werden unter Repräsentationsaufwendungen etwa Kosten unter Entstehung eines gewissen „Sozialzwangs“¹⁷¹ oder Kosten, die „zur Befriedigung eines Renommee- oder Renommierbedürfnisses“¹⁷² getätigt werden, verstanden.

Auch wenn die Bezeichnung Repräsentationsaufwendungen in der amtlichen Begründung und auch in der historischen Rechtsprechung des RFH gelegentlich auftauchte, so ist eine Reduzierung des Anwendungsbereichs von § 12 Nr. 1 Satz 2 EStG hierauf nicht überzeugend.

Das liegt zum einen daran, dass seit jeher nur schwerlich objektiv bestimmbar war bzw. ist, was dem Renommee eines Menschen dient.¹⁷³ Das Renommee eines Menschen in der heutigen Zeit wird vielmehr in weiten Teilen rein subjektiv bestimmt.

Weiterhin war auch der historische Hintergrund der Vorschrift nie auf Aufwendungen, die einem solchen Repräsentationsbedürfnis dienen, beschränkt. Betrachtet man die Vielzahl der Judikate des RFH aus der Zeit vor 1934, auf die sich die amtliche Begründung beruft, so ist deren Gemeinsamkeit nicht darin zu sehen, ob ein bestimmtes Renommee bedient wurde oder ob der Begriff „Repräsentationskosten“ fiel oder nicht. Vielmehr ist die Gemeinsamkeit die schwierige Abgrenzung zwischen der Lebensführung und der Erwerbssphäre.¹⁷⁴ Ich vermag etwa in den Kosten eines Hörgerätes oder der Batterien hierfür¹⁷⁵ oder in den Ausgaben für Mahlzeiten außer Haus wegen Berufstätigkeit¹⁷⁶ auch unter Beachtung der historisch unterschiedlichen, gesellschaftlichen Rahmenbedingungen kein Renommeebedürfnis zu erkennen. Die Schwierigkeit der Abgrenzung zwischen Berufs- und Privatsphäre wiederum tritt hier deutlich zu Tage. Es erscheint mir nicht einleuchtend, dass der Gesetzgeber die Regelung nur auf die Fallgruppen beschränkt sehen wollte, die einem undefinierten Renommeebedürfnis dienen, aber solche Fallgruppen ungeregelt belassen wollte, in denen die Abgrenzung zwischen Privat- und Erwerbssphäre ähnlich schwer ist, die aber keinen Bezug zu einem Renommeebedürfnis haben.

Der Gesetzgeber wollte also vielmehr solche Aufwendungen regeln, bei denen die Abgrenzung zwischen Privatsphäre und Erwerbssphäre schwierig ist. Mithin regelt die Vorschrift gemischte Aufwendungen an sich.

¹⁷¹ Leisner-Egensperger DStZ 2010, 185 (190), die allerdings dies nur als historisches Verständnis zugrunde legt und für eine weitaus vorsichtiger Auslegung plädiert DStZ 2010, 185 (191); ähnlich *Thürmer* in: Blümich EStG § 12 Rn 93; *Seiler* in: Kirchhof EStG (13. Auflage) § 12 Rn 2

¹⁷² *Kratzsch* in: Frotscher EStG § 12 Rn 20b; *Tipke* StuW 1979, 193 (204)

¹⁷³ Kritisch auch zu der Bestimmung eines Renommeebedürfnisses Leisner-Egensperger DStZ 2010, 185 (191)

¹⁷⁴ Siehe oben Fn 155

¹⁷⁵ RFH v. 17.01.1930 VI A 1134/30 = RStBl 1930, 6 (7)

¹⁷⁶ RFH v. 15.01.1930 VI A 1675/29 = RStBl 1930, 265

Es sollten allerdings – wie die amtliche Begründung ausdrücklich ausweist – nur solche Aufwendungen erfasst sein, die nicht getrennt werden können. Damit regelt § 12 Nr. 1 Satz 2 EStG die Nichtabziehbarkeit von untrennbar gemischt veranlassten Aufwendungen.¹⁷⁷ Diese Interpretation von § 12 Nr. 1 Satz 2 EStG erscheint mir auch vom Wortlaut gedeckt. Die Norm beschreibt in ihrem Wortlaut ein untrennbares Konglomerat an Veranlassungsfaktoren bestehend aus Privatsphäre, Berufssphäre und der Sozialsphäre. Wenn man – wie hier vertreten – eine sinnvolle Trennung zwischen „gesellschaftlicher Stellung“ einerseits und „Beruf“ andererseits als nicht mehr möglich sieht, so verbleibt nur noch ein untrennbares Konglomerat aus erwerbsdienlichen und privaten Veranlassungsfaktoren.

Repräsentationsaufwendungen stellen sich somit als ein historisch zu sehender Unterfall der untrennbaren, gemischten Aufwendungen dar. Aus diesem Grund sollte der Begriff gar nicht mehr verwendet werden, da er nach meinem Verständnis keinerlei Bedeutung für den Anwendungsbereich hat.¹⁷⁸

3.2.3 Konstitutive oder deklaratorische Wirkung?

Eine häufig aufgeworfene – und von der Rechtsprechung nicht beantwortete – Frage ist hierbei, ob die Vorschrift deklaratorisch¹⁷⁹ oder konstitutiv¹⁸⁰ wirkt. Würde diese Norm konstitutiv wirken, so müsste dies im Umkehrschluss bedeuten, dass das Zusammenwirken von privater und erwerbsdienlicher Motivation zur Qualifikation als Erwerbsaufwand nach § 4 IV oder § 9 I 1 EStG führen kann. Denn nur wenn gemischte Aufwendungen Erwerbsaufwendungen darstellen können, bedürfte es noch § 12 Nr. 1 Satz 2 EStG in einem konstitutiven Sinne, um den beabsichtigten Nichtabzug zu rechtfertigen. Die Frage nach der konstitutiven oder deklaratorischen Wirkung ist also in Wirklichkeit eher die Frage, ob gemischte Aufwendungen Erwerbsaufwendungen sind oder nicht.

Wesentliches Argument für die Befürworter der nur deklaratorischen Wirkung von § 12 Nr. 1 Satz 2 EStG ist, dass gemischte Aufwendungen schon begrifflich keine Erwerbs-

¹⁷⁷ So im Ergebnis auch Söhn DStJG 3 (1980), 13 (50); Pezzer DStR 2010, 93 (95); *Fissenewert* in: H/H/R EStG § 12 Rn 56; *Loschelder* in: Schmidt EStG (33.Auflage) § 12 Rn 1; *Claßen* in: Lademann EStG § 12 Rn 23; *Kratzsch* in: Frotscher EStG § 12 Rn 55

¹⁷⁸ In die Richtung auch Leisner-Egensperger DStZ 2010, 185 (191)

¹⁷⁹ Dafür z.B. Söhn DStJG 3 (1980), 13 (42); Kanzler StbJB 2010/2011, 43 (51); nicht deutlich *Loschelder* in: Schmidt EStG (33.Auflage) § 12 Rn 1

¹⁸⁰ Dafür z.B. *Arndt* in: K/S/M EStG § 12 Rn A81, B15; *Kurzeja* in: L/B/P EStR § 12 Rn 130; konstitutiv bei „Untrennbarkeit“ *Kratzsch* in: Frotscher EStG § 12 Rn 22; ebenso *Fissenewert* in: H/H/R EStG § 12 Rn 24; nicht deutlich *Rundshagen* in: Korn EStG § 12 Rn 3

aufwendungen darstellen können.¹⁸¹ Der Werbungskosten- und der Betriebsausgabenbegriff setzten eine (im Sinne der Wesentlichkeitstheorie) eindeutige, berufliche Veranlassung voraus, die gemischte Aufwendungen nicht erfüllten.¹⁸²

Der Wesentlichkeitstheorie stimme auch ich vollständig zu. Erwerbsaufwendungen setzen einen eindeutigen Erwerbsbezug voraus. Nur gewinnt diese Wesentlichkeitstheorie für mich gerade erst durch § 12 Nr. 1 Satz 2 EStG – und damit konstitutiv – gesetzliche Fundierung.

Die Anhänger des deklaratorischen Charakters der Vorschrift entnehmen dem Veranlassungsbegriff auch die Wesentlichkeitstheorie. Die Wesentlichkeitstheorie ist jedoch kein gesetzliches Tatbestandsmerkmal, sondern ein von Rechtsprechung und Literatur entwickeltes Modell zur Ermittlung der Veranlassung. Der Veranlassungsbegriff ist aber als unbestimmter Rechtsbegriff¹⁸³ einer Vielzahl von Auslegungen zugänglich. Ohne eine weitere (gesetzliche) Eingrenzung findet die Auslegung erst im Wortlaut des auszulegenden Begriffs (hier: „veranlasst“) ihre Grenze.¹⁸⁴ Der Begriff Veranlassung könnte rechtsfehlerfrei weiter oder enger ausgelegt werden,¹⁸⁵ mithin also auch in dem Sinne interpretiert werden, dass nur „irgendein“ oder auch nur ein überwiegender Zusammenhang und nicht der einzig „erhebliche“ Zusammenhang mit der Erwerbsquelle ausreichen könnte. Nirgendwo im EStG ist die Auslegung des Veranlassungsbegriffs in der Art festgeschrieben, dass nicht auch ein nur „loser“ Zusammenhang mit der Erwerbsquelle für die Qualifikation als Erwerbsaufwand ausreicht. Der Begriff der Veranlassung schließt es nach seinem Wortlaut doch nicht per se aus, die Aufwendungen für bürgerliche Kleidung, die im Beruf getragen wird, als Erwerbsaufwand aufzufassen.

Genau hier setzt für mich die Funktion des § 12 Nr. 1 Satz 2 EStG an. Die Auslegung des unbestimmten Rechtsbegriffs war und ist ein Wertungsvorgang. Dass Wertungen vorgenommen werden müssen, war auch dem die Vorschrift schaffenden Gesetzgeber bewusst. Der Gesetzgeber hat die Rechtsprechung zu den schwierig zu trennenden Repräsentationsaufwendungen kodifizieren wollen. Der RFH hatte den Veranlassungsbegriff schon damals nicht in dem soeben beschriebenen, losen Sinne ausgelegt, sondern eine engere (eindeutigere) Auslegung für die Anerkennung von Erwerbsaufwand angewandt.¹⁸⁶ Genau diese Auslegung wollte der

¹⁸¹ Söhn DStJG 3 (1980), 13 (42)

¹⁸² Söhn DStJG 3 (1980), 13 (42); so auch *Kreft* in: H/H/R EStG § 9 Rn 177

¹⁸³ Vgl. Fn 58

¹⁸⁴ Allg. Meinung z.B. *Drüen* in: Tipke/Kruse AO § 4 Rn 340 ff.; *Englisch* in: Tipke/Lang Steuerrecht (21. Auflage) § 5 Rn 58 jeweils m.w.N.

¹⁸⁵ Ruppe DStJG 3 (1980), 103 (121)

¹⁸⁶ Vgl. Fn 155

Gesetzgeber als die seinem Willen entsprechende Wertung festschreiben. Ohne diese Norm wäre die oben beschriebene Auslegung durchaus – rechtsfehlerfrei – möglich. § 12 Nr. 1 Satz 2 EStG hat also die konstitutive Funktion eine zu weite Auslegung des Veranlassungsbegriffs zu verhindern.¹⁸⁷ Damit fundiert die Vorschrift gerade die Wesentlichkeitstheorie.

Diese vom Gesetzgeber beabsichtigte Begrenzung des Wertungsspielraums im Rahmen des Veranlassungsbegriffs ist für mich auch Erklärung, warum Teile der Literatur nur im Falle der Untrennbarkeit des gemischten Aufwands eine konstitutive Wirkung annehmen.¹⁸⁸ Nur bei Untrennbarkeit bedarf es einer einheitlichen Bewertung des gesamten Aufwands als Erwerbsaufwand oder Privataufwand. Folglich ist nur bei einer einheitlichen Bewertung die Frage der weiten oder engen Auslegung des Veranlassungsbegriffs besonders virulent, denn bei einer Aufteilung können die verschiedenen Veranlassungsbeiträge gesondert bewertet werden.

3.2.4 Die Frage der „Untrennbarkeit“ von Aufwendungen

Wie die gerade dargestellte Meinung zur konstitutiven Wirkung der Norm sowie die hier vertretene Meinung über deren Sinn und Zweck zeigen, kommt der Frage der Trennbarkeit von gemischtem Aufwand ebenfalls eine beachtliche Bedeutung für den Anwendungsbereich des § 12 Nr. 1 Satz 2 EStG zu. Diese Frage kann sinnvoller Weise erst nach einer genaueren Auseinandersetzung mit den Möglichkeiten und Regelungen zur Trennung von gemischten Aufwendungen erfolgen.

Deswegen soll hier im Vorgriff auf die eigentliche Auseinandersetzung lediglich festgehalten werden, dass nur solche gemischten Aufwendungen trennbar sind, die durch vom materiellen Recht zur Verfügung gestellten Methoden teilbar sind. Solche Methoden sind die Teilung durch „Angemessenheit“,¹⁸⁹ durch „Mehraufwand“¹⁹⁰ und durch die „Verhältnismethode“.¹⁹¹

II. Aufteilung gemischter Aufwendungen

Neben der einheitlichen Zuordnung ist auch die Aufteilung der gemischten Aufwendungen ein von Rechtsprechung und Gesetzgeber praktizierter Mechanismus. Die Aufteilung wird

¹⁸⁷ Ähnlich wie hier Lang (Fn 24) S. 78 f.; *Thürmer* in: Blümich EStG § 12 Rn 50; *Fissenewert* in: H/H/R EStG § 12 Rn 3; Ruppe DStJG 3 (1980), 103 (121); der allerdings diese Funktion gerade Satz 1 der Vorschrift zuspricht.

¹⁸⁸ *Kratzsch* in: Frotzcher EStG § 12 Rn 22; ebenso *Fissenewert* in: H/H/R EStG § 12 Rn 24 a.E.

¹⁸⁹ Siehe dazu unten S. 33 ff.

¹⁹⁰ Siehe dazu unten S. 41 ff.

¹⁹¹ Siehe dazu unten S. 54 ff.

nach unterschiedlichen Methoden vollzogen, die im Folgenden dargestellt und erläutert werden sollen.

1. Die Aufteilung nach Angemessenheit gemäß § 4 V 1 Nr. 7 EStG

§ 4 V 1 Nr. 7 EStG stellt die einzige gesetzliche Regelung von allgemeiner Bedeutung für die Aufteilung gemischter Aufwendungen dar.¹⁹² Die Vorschrift bestimmt, dass der steuerbare Gewinn nicht durch „(...) Aufwendungen, die die Lebensführung des Steuerpflichtigen oder anderer Personen berühren, soweit sie nach allgemeiner Verkehrsauffassung als unangemessen anzusehen sind;“ gemindert werden darf. § 4 V 1 Nr. 7 EStG legt in seinem Einleitungssatz fest, dass es sich bei den dort geregelten Aufwendungen um Betriebsausgaben handelt, die aber – trotz ihres Charakters als Erwerbsaufwendungen – nicht abgezogen werden dürfen. Die Norm erlangt über § 9 V 1 EStG auch im Bereich der Überschusseinkünfte Geltung.

1.1 Entstehungsgeschichte der Vorschrift

Die Vorschrift wurde durch Gesetz vom 24.06.1953¹⁹³ in das EStG eingefügt. Der Gesetzgeber zielte mit dem Erlass der Norm auf die Bekämpfung der übermäßigen Herbeiführung von Betriebsausgaben ab, die die durch die wirtschaftliche Lage in der Nachkriegszeit bedingten, hohen Steuersätze abmildern konnten.¹⁹⁴ Die amtliche Begründung zur Norm führt hierzu aus:

„(...) Durch die Neufassung von § 4 Abs. 4 EStG sollen jedoch noch vorkommende offensichtliche Auswüchse bei der Betriebsausgabengestaltung bekämpft werden können. Es ist hierbei insbesondere an Aufwand bei Gastereien und sonstigen übermäßigen Spesenaufwand gedacht, also Aufwendungen, die, auch wenn sie im Betrieb erfolgen, mit der persönlichen Lebenshaltung in Zusammenhang stehen und deren Abgrenzung zu den nichtabzugsfähigen Kosten der Lebensführung (§ 12 EStG) im Einzelfall schwer zu treffen ist. Der § 4 Abs. 4 EStG n.F. (EStG 1954 – Anm. des Verfassers) soll in Fällen, in denen § 12 EStG und die dazu ergangene Rechtsprechung nicht anwendbar ist, die Möglichkeit bieten, einer wirtschaftlichen Betriebsgebarung offenbar widersprechende Ausgaben einzuschränken. Dabei ist davon auszugehen, dass es sich um Aufwendungen handelt, die durch den Betrieb veranlasst sind. Von diesen Aufwendungen soll jedoch der Teil, der unter Berücksichtigung der Verkehrsauffassung unangemessen hoch erscheint, nicht mehr als steuerlich abzugsfähige Betriebsausgaben anerkannt werden. (...)“¹⁹⁵

¹⁹² Einzelne Teilungsregelungen finden sich verstreut etwa in § 4 V 1 EStG

¹⁹³ BGBl I 1953, S. 413 ff.; BStBl I 1953, 192 ff.

¹⁹⁴ BT-Drs. 1/4092 S. 37

¹⁹⁵ BT-Drs. 1/4092 S. 37

1.2 Anwendungsbereich der Vorschrift

Wie sich schon aus dem Einleitungssatz des § 4 V 1 EStG ergibt, will die Vorschrift die Abzugsfähigkeit von Betriebsausgaben regeln. Somit stellt sich die Frage, inwiefern die Norm einen Bezug zu gemischten Aufwendungen haben kann, da Betriebsausgaben erst vorliegen, wenn im Sinne der Wesentlichkeitstheorie¹⁹⁶ eine private Mitveranlassung ausgeschlossen oder als untergeordnet qualifiziert werden konnte. Deswegen greift § 4 V 1 Nr. 7 EStG nach weit überwiegender Meinung erst dann Platz, wenn eine Bewertung als Erwerbsaufwand (Betriebsausgaben) erfolgen konnte – mithin wenn eine betriebliche Veranlassung festgestellt wurde.¹⁹⁷ Dies entspricht auch der Intention des Gesetzgebers, wie sie in der amtlichen Begründung dargelegt ist. Auch § 4 V 3 EStG legt diesen Schluss nahe, da § 12 Nr. 1 EStG durch die Vorschrift nicht berührt wird.

Gleichzeitig soll die Norm solche Betriebsausgaben regeln, die die Lebensführung berühren. Interpretiert man den Begriff „Lebensführung“ inhaltsgleich wie in § 12 Nr. 1 Satz 2 EStG als die Privatsphäre,¹⁹⁸ so stellt sich die Frage, in welchem Verhältnis private und betriebliche Veranlassung im Falle von § 4 V 1 Nr. 7 EStG stehen sollen.

Teilweise vertritt die Rechtsprechung¹⁹⁹ – und im Anschluss hieran Teile der Literatur²⁰⁰ – die These, dass eine Berührung der Lebensführung dann vorliege, wenn Aufwendungen ohne die betriebliche Veranlassung zu den Kosten der Lebensführung des Steuerpflichtigen oder anderer Personen zählen würden. Die Nutzlosigkeit dieser Definition liegt bei dem hier zugrunde gelegten Verständnis des Begriffs „Lebensführung“ auf der Hand. Jeglicher Aufwand, der ohne Bezug zu einer Steuerquelle getätigt wird, ist Privataufwand völlig unabhängig davon, wie sehr er sich für den Betrieb einer Steuerquelle eignet. Derjenige, der sich juristische Fachliteratur kauft, ohne anzustreben, diese erwerbsdienlich zu nutzen, tätigt Privataufwand. Das mag mit ein Grund sein, warum zur Erläuterung dieser Definition wieder auf den eigentlich aus der Entwicklung von § 12 Nr. 1 Satz 2 EStG stammenden Begriff des (in diesen Fällen eindeutig(?) beruflich veranlassten) Repräsentationsaufwands zurückgegriffen wird.²⁰¹

¹⁹⁶ Siehe dazu oben S. 19

¹⁹⁷ Wied in: Blümich EStG § 4 Rn 870; Stapperfend in: H/H/R EStG § 4 Rn 1607; Nacke in: L/B/P EStR §§ 4,5 Rn 1800; Frotscher in: Frotscher EStG § 4 Rn 821; BFH v. 30.07.1980 I R 111/77 = BStBl II 1981, 58 (59); explizit in Abgrenzung zu § 12 Nr. 1 EStG BFH v. 27.02.1985 I R 20/82 = BStBl II 1985, 458 (459)

¹⁹⁸ Siehe dazu oben S. 27

¹⁹⁹ BFH v. 08.10.1987 IV R 5/85 = BStBl II 1987, 853 (854) m.w.N.

²⁰⁰ Wied in: Blümich EStG § 4 Rn 870; Heinicke in: Schmidt EStG (33.Auflage) § 4 Rn 601; Meurer in: Lademann EStG § 4 Rn 731

²⁰¹ BFH v. 08.10.1987 IV R 5/85 = BStBl II 1987, 853 (854); BFH v. 04.07.1985 V R 82/77 = BStBl II 1985, 538 (539); BFH v. 30.07.1980 I R 111/77 = BStBl II 1981 58 (59); Wied in: Blümich EStG § 4 Rn 869

Zum Teil vertritt die Rechtsprechung auch die Meinung, § 4 V 1 Nr. 7 EStG regle den Fall, dass Aufwendungen auch durch private Motive mit veranlasst seien, ohne dass dadurch die betriebliche Veranlassung entfiele.²⁰² Diese Auffassung wird von Teilen der Literatur insbesondere hinsichtlich der Bedeutung des Wortes „berühren“ in der Vorschrift kritisiert.²⁰³ „Berühren“ meine nicht „veranlassen“, sondern sei ein Minus hierzu. Durch das Wort „berühren“ sei mehr ein objektiver Zusammenhang zur Privatsphäre gemeint, ohne dass dieser Zusammenhang bereits zu einer privaten Mitveranlassung führen würde.²⁰⁴

Indessen hat die Rechtsprechung recht, wenn sie meint, dass § 4 V 1 Nr. 7 EStG einen Fall der privaten Mitveranlassung von Aufwendungen regle.

Die Kritik der Literatur an der Gleichschaltung der Wörter von „veranlassen“ in § 4 IV EStG und „berühren“ in § 4 V 1 Nr. 7 EStG lässt sich durchaus nachvollziehen. Denn der Wortlaut in Verbindung mit der amtlichen Begründung zeigt, dass der Gesetzgeber gerade meinte, dass der Anwendungsbereich des § 12 Nr. 1 Satz 2 EStG (der eine private Mitveranlassung regelt) nicht ausreiche. Der Gesetzgeber sah sich also gezwungen, auf Missbrauch im Rahmen eindeutig betrieblicher Veranlassung zu reagieren. Dennoch überzeugt die Auffassung der Literatur nicht.

Dies liegt daran, dass es die von Teilen der Literatur vorausgesetzte Abstufung zwischen „berühren“ und „mit veranlassen“ schlichtweg nicht gibt. Die Kritiker gehen davon aus, dass ein Zwischenstadium zwischen eindeutig beruflicher Veranlassung und privater Mitveranlassung (also gemischter Veranlassung) existiere, verbleiben jedoch im nebulösen Raum, wenn es darum geht, dieses Zwischenstadium zu definieren. Das liegt daran, dass es dieses Zwischenstadium nicht gibt.

Nach hier vertretener Ansicht gibt es ohne Vornahme einer Wertung nur gemischte Aufwendungen im „ungewichteten“ Sinne, da ein Mensch als Entscheidungsträger nie aufhören kann, auch „Privatmann“ zu sein.²⁰⁵ Diese ungewichteten gemischten Aufwendungen liegen zunächst immer vor, da es stets eine Vielzahl von Kausalfaktoren gibt, aus denen die rechtserheblichen ausgefiltert werden müssen.

Nach der Gewichtung im Sinne der Wesentlichkeitstheorie liegen entweder nur erwerbsdienlich oder nur privat veranlasste Aufwendungen vor. Diese Wertung kann auch das Ergebnis

²⁰² BFH v. 20.08.1986 I R 29/85 = BStBl II 1987, 108 (110); BFH v. 20.08.1986 I R 80/83 = BStBl II 1986, 904 (905) m.w.N.; ähnlich Tipke StuW 1979, 193 (203)

²⁰³ Frotscher in: Frotscher EStG § 4 Rn 823; Stapperfend in: H/H/R EStG § 4 Rn 1621

²⁰⁴ Frotscher in: Frotscher EStG § 4 Rn 823; Stapperfend in: H/H/R EStG § 4 Rn 1621; Meurer in: Lademann EStG § 4 Rn 731

²⁰⁵ Vergleiche zu dem Ganzen S. 18 ff.

einer nur untergeordneten Mitveranlassung sein. Lassen sich diese Wertungen nicht treffen – liegen also erhebliche, private und erhebliche, erwerbsdienliche Veranlassungsbeiträge vor – dann werden die daraus folgenden Aufwendungen als gemischte Aufwendungen im eigentlichen Sinne bezeichnet. Wo hier noch Platz für eine Zwischenstufe sein soll, ist für mich nicht ersichtlich.

Damit stellt sich wieder die Frage, welche Funktion der Vorschrift zukommen soll. Ich meine, dass die Vorschrift auf offensichtliche Defizite bei den der Wesentlichkeitstheorie zugrunde liegenden Wertungsvorgängen reagiert. Hintergrund der Vorschrift ist eben auch die schwierige Abgrenzung zwischen Privat- und Erwerbssphäre.²⁰⁶ Die Kriterien, nach denen die Wesentlichkeitsentscheidung in der Praxis getroffen wird, weisen gelegentlich ein gewisses Missbrauchspotential auf, auf das der Gesetzgeber reagieren wollte. Das soll anhand der wohl praxisrelevantesten Aufwendungsart²⁰⁷ (betriebliche Kfz der „Luxusklasse“) im Bereich der Vorschrift verdeutlicht werden.

Maßgebliches Kriterium für die Zuordnung der Aufwendungen für ein Kfz ist die Art und Weise der Nutzung des Fahrzeugs zu seinem technischen Zweck (also Fahrten). Die Frage, der betrieblichen Veranlassung des Kfz wird typisierend dadurch entschieden, wie hoch der Prozentsatz der betrieblichen Fahrten ist,²⁰⁸ was auch den gesetzlichen Bewertungsvorschriften der § 6 I Nr. 4 Satz 3, § 8 II 4 EStG entspricht. Das liegt daran, dass der Zweck der Fahrten ein objektiv gut überprüfbares Kriterium für die Motive der Anschaffung darstellt und auch die typische private Motivation so aufgedeckt werden kann. Die typische, private Motivation an einem Kfz ist die Nutzung zu privat veranlassten Fahrten. Diese typisierende Wertung ermöglicht aber dem Steuerpflichtigen atypische, private Motive für die Anschaffung zu verschleiern, wenn es für die Bestimmung der Veranlassung nur auf den Zweck der Fahrten ankommt. Die Kosten eines zu 100 % für betriebliche Fahrten genutzten „Oldtimers“ sind hiernach vollständig betrieblich veranlasst. Dieses Ergebnis wird problematisch, wenn sich die private Veranlassung nicht in den typischen, privaten Fahrten sondern (atypisch) in der Anschaffung des Fahrzeugs an sich niederschlägt (etwa Sammlerleidenschaft für Oldtimer oder eventuell auch nur gesteigertes Imponiergehabe).²⁰⁹ Diese zusätzlichen (atypischen) Mo-

²⁰⁶ BT-Drs. 1/4092 S. 37

²⁰⁷ So auch *Stapperfend* in: H/H/R EStG § 4 Rn 1660 unter „PKW“; *Wied* in: Blümich EStG § 4 Rn 873

²⁰⁸ Vgl. dazu etwa *Meurer* in: Lademann EStG § 4 Rn 656 unter Kfz-Kosten; stRspr. z.B. BFH v. 09.10.1953 IV 536/52 U = BStBl III 1953, 337 ff. oder aus neuerer Zeit hinsichtlich des Lohncharakters eines Kfz, was zu privaten Fahrten überlassen wurde BFH v. 18.04.2013 VI R 23/12 = BStBl II 2013, 920 (922)

²⁰⁹ Natürlich können auch betrieblich veranlasste Fahrten dem Imponiergehabe dienen. Nur fehlt es im Rahmen der Fahrt an sich zumeist an einem objektiven Kriterium zur Überprüfung eines solchen Motivs. Es muss also schon auf die Ungewöhnlichkeit der Anschaffung abgestellt werden.

tive verursachen durchaus eine erhebliche private Mitveranlassung im Sinne der Wesentlichkeitstheorie und müssten auch zur Qualifikation als gemischte Aufwendung führen. Da das typischerweise angewandte Kriterium nur der Zweck der einzelnen Fahrten ist, fallen diese – ohne eine Vorschrift wie § 4 V 1 Nr. 7 EStG – unter den Tisch.

§ 4 V 1 Nr. 7 EStG liefert nach meiner Ansicht ein Instrumentarium zur Behandlung „atypisch“ privat mitveranlasster Aufwendungen. Aufgrund des atypischen Charakters der privaten Motive kommt die Vorschrift auch nur in Ausnahmefällen²¹⁰ zur Anwendung. Man kann den Regelungsbereich der Norm wegen der atypischen Motive auch als „verdeckt privat“ veranlasste Aufwendungen bezeichnen.²¹¹ Das ändert aber im Kern nichts am Charakter der Norm. Sie behandelt die Aufteilung gemischter Aufwendungen in betrieblich veranlasste Betriebsausgaben und privat veranlasste Lebensführungskosten.²¹²

1.3 Regelungsmechanismus der Angemessenheitsprüfung

§ 4 V 1 Nr. 7 EStG will die Aufwendungen vom Abzug ausschließen, soweit sie nach allgemeiner Verkehrsauffassung als unangemessen anzusehen sind. Zentrale Frage ist somit, wie der unbestimmte²¹³ Rechtsbegriff der „Unangemessenheit“ auszulegen und zu konkretisieren ist. Die Vorschrift selber liefert hierzu einen Vergleichsmaßstab, der in der allgemeinen Verkehrsauffassung zu erblicken ist. Hierbei ist nach der Rechtsprechung aufgrund des Begriffs „allgemeiner“ auf die Ansicht breiter Bevölkerungskreise abzustellen.²¹⁴ Die entscheidende Rolle bei der Angemessenheitsprüfung nimmt dabei die Frage ein, ob ein ordentlicher und gewissenhafter Unternehmer die Aufwendungen auch getätigt hätte.²¹⁵ Es handelt sich bei der Angemessenheitsprüfung mithin um einen sog. Fremdvergleich²¹⁶ mit einem nur typisiert (durch die allgemeine Verkehrsauffassung) bestimmten Leitbild eines ordentlichen und gewissenhaften Unternehmers. Die Rechtsprechung nimmt hierbei eine Einzelfallprüfung²¹⁷ vor,

²¹⁰ In die Richtung auch *Heinicke* in: Schmidt EStG (33.Auflage) § 4 Rn 602; *Wied* in: Blümich EStG § 4 Rn 872

²¹¹ So z.B. *Bode* in: Kirchhof EStG (13.Auflage) § 4 Rn 196; *Hey* in: Tipke/Lang Steuerrecht (21.Auflage) § 8 Rn 287

²¹² So auch *Lang* (Fn 24) S. 328 f.; *Hey* in: Tipke/Lang Steuerrecht (21.Auflage) § 8 Rn 244, 288

²¹³ *Meurer* in: Lademann EStG § 4 Rn 730; *Stapperfend* in: H/H/R EStG § 4 Rn 1629

²¹⁴ BFH v. 08.10.1987 IV R 5/85 = BStBl II 1987, 853 (854); deutlich BFH v. 04.08.1977 IV R 157/74 = BStBl II 1978, 93 (95), was der amtlichen Begründung entspricht vgl. BT-Drs. 3/1811 S. 8

²¹⁵ BFH v. 20.08.1986 I R 29/85 = BStBl II 1987, 108 (110); BFH v. 20.08.1986 I R 80/83 = BStBl II 1986, 904 (906); BFH v. 27.02.1985 I R 20/82 = BStBl II 1985, 458 (460)

²¹⁶ *Bode* in: Kirchhof EStG (13.Auflage) § 4 Rn 221; *Stapperfend* in: H/H/R EStG § 4 Rn 1629; *Meurer* in: Lademann EStG § 4 Rn 734; *Heinicke* in: Schmidt EStG (33.Auflage) § 4 Rn 602

²¹⁷ BFH v. 16.02.1990 III R 21/86 = BStBl II 1990, 575 (577); BFH v. 12.01.1990 VI R 29/80 = BStBl II 1990, 423 (425); BFH v. 20.08.1986 I R 29/85 = BStBl II 1987, 108 (110); BFH v. 20.08.1986 I R 80/83 = BStBl II 1986, 904 (906)

was sich vor allem darin zeigt, dass es ständiger Rechtsprechung²¹⁸ entspricht, keine festen bzw. absoluten Betragsgrenzen für die Angemessenheit aufzustellen. Wesentliche Kriterien für die Beurteilung der Unangemessenheit sind die Größe des betroffenen Unternehmens, die Höhe von Umsatz und Gewinn, die Bedeutung des Repräsentationsaufwandes für den Geschäftserfolg sowie der Grad der privaten Veranlassung.²¹⁹

Die konkrete Aufteilung des gemischten Aufwands nimmt § 4 V 1 Nr. 7 EStG in der Weise vor, dass der private, nicht abziehbare Anteil des Aufwands ab Erreichen der Unangemessenheitsgrenze angenommen wird. Die Vorschrift scheidet denjenigen Teil der Aufwendungen als privat veranlasst aus, der über das unter ordentlichen und gewissenhaften Unternehmern „Übliche“ (das Angemessene) hinausgeht. Die Norm lässt sich nach hier vertretener Auffassung also in der Weise auffassen, dass sie den „privaten Exzess“ im Rahmen eines typischerweise erwerbsdienlich veranlassten Aufwands messen soll.

Im Sinne einer „räumlichen Metapher“ interpretiert bewirkt die Angemessenheitsprüfung eine Aufteilung „nach oben“, da der privat veranlasste Teil der Aufwendungen vom Erreichen einer bestimmten Betragsgrenze an (Aufwandsüberhang) als unangemessen bzw. privat veranlasst qualifiziert wird.

Die Angemessenheitsprüfung und der mit ihr verbundene Fremdvergleich sind aber nicht nur im Rahmen des § 4 V 1 Nr. 7 EStG relevant, sondern finden bei vielen vergleichbaren Problemkonstellationen Anwendung. Etliche Fragen an der Grenzlinie zwischen steuerlich anerkennungswürdigen und nicht anerkennungswürdigen Sachverhalten werden anhand der soeben dargestellten Methodik gelöst.²²⁰ So findet die Angemessenheitsprüfung (und der Fremdvergleich) Anwendung etwa im Rahmen verdeckter Gewinnausschüttungen (vGA)²²¹ oder bei der Anerkennung von Verträgen zwischen nahen Angehörigen²²² als bedeutsame Fallgruppen des Gestaltungsmissbrauchs nach § 42 AO. Die Anwendung erfolgt mithin immer dann, wenn sich unterschiedliche Motivationen vermischen. Aus diesem Grund betrachtet etwa Lang²²³ Angemessenheit als Rechtsprinzip für die Beurteilung sämtlicher gemischt veranlasster Vorgänge.

²¹⁸ BFH v. 16.02.1990 III R 21/86 = BStBl II 1990, 575 (577) m.w.N.

²¹⁹ BFH BStBl II 1990, 575 (577 f.); BFH v. 08.10.1987 IV R 5/85 = BStBl II 1987, 853 (854); BFH BStBl II 1987, 108 (110); BFH BStBl II 1986, 904 (906); vgl. auch *Stapperfend* in: H/H/R EStG § 4 Rn 1629

²²⁰ Lang (Fn 24) S. 314 f.; *Kreft* in: H/H/R EStG § 9 Rn 200

²²¹ z.B. BFH v. 30.01.2013 II R 6/12 = BStBl II 2013, 930 (932) m.w.N.; siehe dazu auch oben S. 5 ff.

²²² z.B. BFH v. 22.10.2013 X R 26/11 = BStBl II 2014, 374 (377 ff.)

²²³ Lang (Fn 24) S. 314 f., 328 f.; dem folgend als Angemessenheitsprinzip betrachtend: *Kreft* in: H/H/R EStG § 9 Rn 200; *Hey* in: Tipke/Lang Steuerrecht (21. Auflage) § 8 Rn 244, 287 f.; in die Richtung auch: Seiler DSjG 34 (2011), 61 (89); kritisch zur Geltung als Prinzip Drüen StJB 2010/2011, 65 (70 f.) m.w.N.

Auch das Bundesverfassungsgericht (BVerfG) sieht in § 4 V 1 Nr. 7 EStG das „*allgemeine einkommensteuerliche Regelungsmodell*“ für gemischte Aufwendungen.²²⁴ Diese Annahme stützt sich vor allem auf den Charakter der Norm als eine Art Generalklausel für sämtliche Tatbestände in § 4 V 1 EStG. Diese Tatbestände werden (zu einem gewissen Teil)²²⁵ von etlichen Stimmen nur als Ausprägung des allgemeinen Gedankens in § 4 V 1 Nr. 7 EStG gesehen.²²⁶

Wie allerdings noch zu zeigen sein wird, werden gemischte Aufwendungen insbesondere von Seiten der Rechtsprechung nicht nur mit der Methodik der Angemessenheitsprüfung behandelt.

1.4 Teilung nur „der Höhe nach“ oder auch „dem Grunde nach“?

Der private Exzess, den die Angemessenheitsprüfung aufdecken soll, kann nur einen Teil der Aufwendungen („der Höhe nach“) betreffen, jedoch zumindest nach der Rechtsprechung²²⁷ auch dazu führen, dass der gesamte Aufwand als unangemessen anzusehen ist. Eine solche Versagung der Abzugsfähigkeit „dem Grunde nach“ sei dann anzunehmen, wenn die private Motivation den betrieblichen Anlass vollständig überlagere.²²⁸ Eine solche „Überlagerung“ hatte der BFH angenommen, wenn eine (m.E. typischerweise betrieblich veranlasste)²²⁹ Bewirtung von Geschäftsfreunden in einem Stripclub durchgeführt wird, dessen Besuch wiederum ausschließlich dem privaten Vergnügen diene.²³⁰

Die Versagung des Abzugs dem Grunde nach unter Berufung auf § 4 V 1 Nr. 7 EStG wird von Teilen der Literatur kritisiert.²³¹ Die Kritik beruht wesentlich darauf, dass das Wort „so weit“ nur eine teilweise, nicht aber eine vollständige Begrenzung des Abzugs erlaube.²³² Auch der Wille des Gesetzgebers § 4 V 1 Nr. 7 EStG als Missbrauchsbekämpfungsnorm zu

²²⁴ BVerfG v. 08.12.2008 2 BvL 1/07 (u.a.) = BVerfGE 122, 210 (236)

²²⁵ Sehr deutlich ist dies etwa bei § 4 V 1 Nr. 2 EStG

²²⁶ BVerfG v. 08.12.2008 2 BvL 1/07 (u.a.) = BVerfGE 122, 210 (236); BFH v. 30.07.1980 I R 111/77 = BStBl II 1981, 58 (59): „§ 4 V 1 Nr. 7 EStG ist der Schlüssel zum Verständnis von § 4 V 1 EStG“; Bode in: Kirchhof EStG (13.Auflage) § 4 Rn 196; Wied in: Blümich EStG § 4 Rn 869

²²⁷ BFH v. 16.02.1990 III R 21/86 = BStBl II 1990, 575 ff.

²²⁸ BFH BStBl II 1990, 575 (578)

²²⁹ Vgl. § 4 V 1 Nr. 2 EStG

²³⁰ BFH BStBl II 1990, 575 (578)

²³¹ Steilen BB 1992, 755 (756); Heinicke in: Schmidt EStG (33.Auflage) § 4 Rn 601; Thürmer in: Blümich EStG § 9 Rn 655; Nacke in: L/B/P EStR §§ 4,5 Rn 1801

²³² Steilen BB 1992, 755 (756); Heinicke in: Schmidt EStG (33.Auflage) § 4 Rn 601; Thürmer in: Blümich EStG § 9 Rn 655

installieren, die nicht allzu kleinlich gehandhabt werden solle,²³³ zeige, dass nur eine Teilung gemeint sein könne.²³⁴

Beide Argumente können nicht überzeugen.²³⁵ Der Wortlaut des Terms „soweit“ zeigt nur eine Teilungsmöglichkeit auf. Jeder Teilungsmöglichkeit ist aber auch die vollständige Zuordnung wesensimmanent.²³⁶ Eine Teilung ist immer nur der feiner austarierte Mechanismus als die vollständige Zuordnung – mithin also ein „Mehr“ zu diesem. Es ließe sich nicht erklären, warum das Wort „soweit“ etwa eine Einteilung von 10 % zu 90 % oder von 5 % zu 95 % nicht aber von 0 % zu 100 % erlaubt.

Gerade der vom Gesetzgeber gewollte Charakter der Norm als eine Art Generalklausel zur Missbrauchsvermeidung deutet darauf hin, dass auch eine vollständige Versagung des Abzugs gewollt sein kann, wenn sich der Aufwand nach der Verkehrsauffassung als vollständig unangemessen darstellt. Warum sollte denn gerade in diesem Fall nur eine Teilung (entgegen dem Ergebnis der Prüfung anhand der Verkehrsauffassung!) erfolgen? Die Frage der kleinlichen Handhabung sagt wiederum nichts über die Reichweite der Rechtsfolgen der Norm aus.²³⁷ Wenn man das hier vertretene Verständnis der Angemessenheitsprüfung, einen privaten Exzess im typisch betrieblich veranlassten Bereich zu messen, zugrunde legt, dann liegt es geradezu auf der Hand, dass sich auch der gesamte Aufwand als Exzess darstellen kann.

Wie die Möglichkeit der Aufteilung dem Grunde nach zeigt, ergibt sich spätestens hier eine Überschneidung mit der Frage der Wesentlichkeitstheorie²³⁸ und damit einer (in diesen Fällen) untergeordneten erwerbsdienlichen Veranlassung. Es macht zumindest im Ergebnis²³⁹ keinen Unterschied mehr, ob der Aufwand vollständig unangemessen im Sinne von § 4 V 1 Nr. 7 EStG oder nur unbedeutend erwerbsdienlich veranlasst ist und wegen § 12 Nr. 1 EStG nicht zum Abzug gebracht wird. Allerdings muss man § 4 V 3 EStG wohl²⁴⁰ so auffassen, dass die Norm zum Ausdruck bringen soll, dass sich die Beurteilung von Auf-

²³³ BT-Drs. 1/4092 S. 37

²³⁴ Steilen BB 1992, 755 (757); *Heinicke* in: Schmidt EStG (33.Auflage) § 4 Rn 601; *Thürmer* in: Blümich EStG § 9 Rn 655

²³⁵ Wie hier *Wied* in: Blümich EStG § 4 Rn 872

²³⁶ *Stapperfend* in: H/H/R EStG § 4 Rn 1638; *Meurer* in: Lademann EStG § 4 Rn 736; in die Richtung auch *Heymann* (Fn 1) S. 47

²³⁷ So auch *Stapperfend* in: H/H/R EStG § 4 Rn 1638

²³⁸ Siehe dazu oben S. 25

²³⁹ Bedeutsam wäre jedoch weiterhin die Qualifikation als Betriebsausgaben, die § 4 V 1 EStG vornimmt. Denn Betriebsausgaben können nie Sonderausgaben oder außergewöhnliche Belastungen sein vgl. § 10 I, § 33 II 2 EStG

²⁴⁰ Die Vorschrift wurde durch Gesetz v. 30.07.1960 (BGBl I 1960, S. 616 ff.; BStBl I 1960, 514 ff.) eingeführt. Der amtlichen Begründung (BT-Drs. 3/1811 S. 8) lässt sich nichts hinsichtlich § 4 V 3 EStG entnehmen. Allerdings ging der Gesetzgeber bei Schaffung von § 4 V 1 Nr. 7 EStG von der Unabhängigkeit dieser Vorschrift von den Maßgaben des § 12 Nr. 1 EStG aus (BT-Drs. 1/4092 S. 37)

wendungen, die nicht unter § 4 V 1 EStG fallen, nicht nach den dort maßgeblichen Grundsätzen richten soll.²⁴¹

Aus diesem Grund kann die Wesentlichkeitstheorie nicht anhand der Angemessenheitsprüfung konkretisiert werden.²⁴² Angemessenheit bleibt damit nach hier zugrunde gelegtem Verständnis ausschließlich auf die Behandlung atypisch privat (mit-) veranlassten Aufwands beschränkt.

2. Die Aufteilung nach Mehraufwand

Besondere Schwierigkeiten bereitet die Darstellung solcher Aufteilungsmethoden, die kaum gesetzliche Fundierung erfahren haben, sondern durch die Rechtsprechung zumeist ohne wirkliche Auseinandersetzung mit der Methodik angewendet werden. Eine solche Methode stellt die Aufteilung nach „Mehraufwand“ dar.

2.1 Gesetzliche Grundlagen des Mehraufwands

Im Gegensatz zur Angemessenheit, die nach zustimmungswürdiger Meinung²⁴³ in § 4 V 1 Nr. 7 EStG eine generalklauselartige und in Vorschriften wie etwa § 4 V 1 Nr. 2 EStG ihre spezielle Ausprägung erfahren hat, existieren für Mehraufwand nur spezielle Ausprägungen. Eine § 4 V 1 Nr. 7 EStG vergleichbare Generalklausel existiert für den Mehraufwand nicht.

Niederschlag hat Mehraufwand in den Vorschriften über die begrenzte Anerkennung von Kosten der Verpflegung (Verpflegungsmehraufwendungen) nach § 4 V 1 Nr. 5 und § 9 IVa EStG, von Kosten einer doppelten Haushaltsführung nach § 4 V 1 Nr. 6a und § 9 I 3 Nr. 5 EStG und jüngst von Übernachtungskosten nach § 4 V 1 Nr. 6a Halbsatz 2 und § 9 I 3 Nr. 5a EStG gefunden.

Die Entwicklung der Gesetzeslage zu Angemessenheit und zu Mehraufwand zeigt deutliche Unterschiede. Während die Angemessenheitsmethodik mit der Einführung der Generalklausel des § 4 V 1 Nr. 7 EStG ihren Anfang nahm²⁴⁴ und dann sukzessive in feinere Verästelungen²⁴⁵ aufgeschlüsselt wurde, ist die gesetzliche Entwicklung von Mehraufwand gekenn-

²⁴¹ Im Ansatz wie hier, jedoch weitergehend Thürmer in: Blümich EStG § 9 Rn 655

²⁴² Zu diesem Gedanken auch oben S. 25

²⁴³ Siehe Fn 226

²⁴⁴ Gesetz vom 24.06.1953 = BGBl I 1953, S. 413 ff.; BStBl I 1953, 192 ff.

²⁴⁵ z.B. Einführung der heutigen § 4 V 1 Nr. 1, 3 und 4 EStG durch Gesetz vom 30.07.1960 (BGBl I 1960, S. 616 ff.; BStBl I 1960, 514 ff.)

zeichnet durch die sukzessive Billigung von teilweise jahrzehntelanger²⁴⁶ Rechtsprechung. Sowohl die Kodifikation des Mehraufwands für eine doppelte Haushaltsführung durch Gesetz vom 23.12.1966²⁴⁷ als auch des Verpflegungsmehraufwands durch Gesetz vom 05.08.1974²⁴⁸ waren durch den Wunsch des Gesetzgebers geprägt, die bisher nur durch Rechtsprechung²⁴⁹ und Verwaltung anerkannten Mehraufwendungen auf eine gesetzliche Basis zu stellen.²⁵⁰ Dass die Kodifikation von Übernachtungskosten als Mehraufwand durch Gesetz vom 20.02.2013²⁵¹ letztlich eine konsequente Umsetzung der Methodik ist, wird noch aufzuzeigen sein.²⁵²

2.2 Regelungsmechanismus des Mehraufwands

Ausgangspunkt der Beschreibung des Regelungsmechanismus sollen die bereits gesetzlich geregelten Fälle des Mehraufwands – also vor allem Verpflegungsmehraufwendungen und die Aufwendungen für eine doppelte Haushaltsführung – sein. Allerdings ist aufgrund des Hintergrunds der Vorschriften, die nur auf eine jahrzehntelange Praxis reagiert haben, schnell festzustellen, dass von Seiten des Gesetzgebers und der Normen wenig zusätzliche Erkenntnis hinsichtlich der Methodik zu erwarten ist.

Vielmehr muss versucht werden, die hinter dem von der Rechtsprechung praktizierten Konzept des Mehraufwands stehenden Wertungen zu erfassen. Das soll am Beispiel des Verpflegungsmehraufwands erfolgen.

Der banale Ausgangspunkt dieser Überlegung ist, dass der Mensch essen muss, um zu leben. Jedermann muss essen, ob er nun einer steuerpflichtigen Tätigkeit nachgeht oder nicht. Daraus lässt sich grundsätzlich ableiten, dass der Aufwand für Verpflegung unabhängig von der Erwerbsquelle entsteht, selbst wenn es sich im Sinne einer *conditio sine qua non* immer sagen ließe, dass derjenige, der nicht isst, auch keine steuerbare Tätigkeit annehmen kann. Der Aufwand für Verpflegung entsteht also im Sinne einer wertenden Auswahl aus privaten und erwerbsdienlichen Veranlassungsbeiträgen „so oder so“ also mit oder ohne erwerbsdienliche

²⁴⁶ Verpflegungsmehraufwendungen etwa waren schon zu Zeiten der Weimarer Republik anerkannt vgl. RFH v. 15.01.1930 VI A 1675/29 = RStBl 1930, 265; vgl. auch Söhn DStJG 3 (1980), 13 (47 ff.) mit ausführlichem Hintergrund

²⁴⁷ BGBl I 1966, S. 702 ff.; BStBl I 1967, 2 ff.

²⁴⁸ BGBl I 1974, S. 1769 ff.; BStBl I 1974, 530 ff.

²⁴⁹ Vgl. etwa zur doppelten Haushaltsführung vor deren Kodifikation BFH v. 11.05.1966 VI 195/65 = BStBl III 1966, 503 (504); zu Verpflegungsmehraufwendungen BFH v. 08.06.1972 IV R 130/71 = BStBl II 1972, 855 (856); ausführlich auch BFH v. 13.01.1995 VI R 82/94 = BStBl II 1995, 324 ff.

²⁵⁰ So BT-Drs. 5/1068 S. 24 (Doppelte Haushaltsführung); BT-Drs. 7/1470 S. 270 (Verpflegungsmehraufwendungen)

²⁵¹ BGBl I 2013, S. 285 ff. = BStBl I 2013, 188 ff.

²⁵² Siehe dazu unten S. 51 ff.

Ursache. Daher entspricht es auch allgemeiner Meinung, Aufwendungen für Essen grundsätzlich als privaten Aufwand aufzufassen.²⁵³

Unter bestimmten Umständen kann jedoch die Höhe der Aufwendungen durch erwerbsdienliche Faktoren beeinflusst werden. Den Verpflegungsmehraufwendungen liegt die Wertung zugrunde, dass etwa demjenigen, der sich aus beruflichen Gründen außerhalb seiner gewöhnlichen Umgebung aufhält, höhere Kosten für Verpflegung entstehen, als sie entstehen würden, wenn er diesen beruflichen Faktoren nicht ausgesetzt wäre. Derjenige, der sich in einer fremden Stadt aufhält, hat häufig nicht die Möglichkeit sich selbst zu versorgen, sondern ist auf die Besuche von Restaurants und ähnlichen Einrichtungen angewiesen.²⁵⁴ Die Verpflegungsmehraufwendungen sollen also nur das (pauschaliert festgelegte) „Mehr“ an Aufwand als Erwerbsaufwand berücksichtigen und die „gewöhnlichen“ Aufwendungen als Privataufwand unberücksichtigt lassen. Genau von diesem Mechanismus ist der Gesetzgeber bei seiner letzten Reform²⁵⁵ der Regelungen über die Verpflegungsmehraufwendungen ausgegangen.²⁵⁶ Nach diesem Verständnis haben sich die Verpflegungsmehraufwendungen auch historisch in der Rechtsprechung des RFH entwickelt.²⁵⁷

Aus diesem Beispiel lässt sich denn auch schon der eigentliche Regelungsmechanismus ableiten. Ausgangspunkt ist dabei ein hypothetischer Vergleich zweier Zustände.

Zum einen der real vorliegende Zustand, in dem wesentliche, private Veranlassungsbeiträge (bei Verpflegungsmehraufwendungen also schlicht Hunger) und wesentliche, erwerbsdienliche Veranlassungsbeiträge (bei Verpflegungsmehraufwendungen der berufsbedingte Aufenthalt an einem fremden Ort) einen Aufwand zusammenwirkend veranlasst haben.

Zum anderen ein nur hypothetisch vorliegender Zustand, in dem nur private Veranlassungsbeiträge den Aufwand veranlasst hätten. Der sich ergebende Unterschied im Vermögen des Steuerpflichtigen muss als Mehraufwand bezeichnet werden.

Hier lässt sich eine gewisse Ähnlichkeit des Mehraufwands mit der Methodik der zivilrechtlichen Schadensberechnung feststellen. Im Zivilrecht nehmen Rechtsprechung und Literatur für

²⁵³ Thürmer in: Blümich EStG § 12 Rn 80; Seiler in: Kirchhof EStG (13.Auflage) § 12 Rn 2; Kurzeja in: L/B/P EStR § 12 Rn 38 ff.; Fissenewert in: H/H/R EStG § 12 Rn 37

²⁵⁴ Frotscher in: Frotscher EStG § 4 Rn 717; Meurer in: Lademann EStG § 4 Rn 692; Nacke in: L/B/P EStR §§ 4,5 Rn 1713; Schober in: H/H/R EStG § 4 Rn 1360

²⁵⁵ Gesetz vom 20.02.2013 siehe Fn 251

²⁵⁶ BT-Drs. 17/10774 S. 15

²⁵⁷ z.B. RFH v. 15.01.1930 VI A 1675/29 = RStBl 1930, 265; Söhn DSzJG 3 (1980), 13 (47 ff.) m.w.N. zu Rechtsprechung und Hintergrund der Verpflegungsmehraufwendungen

die Schadensberechnung die sog. „Differenzhypothese“ als Ausgangspunkt.²⁵⁸ Dabei wird ein hypothetischer Vergleich der Vermögenslage des Geschädigten mit und ohne schädigendes Ereignis angestellt. Die Hypothese im Zivilrecht ergibt sich daraus, dass die Vermögenslage ohne schädigendes Ereignis nicht real ermittelbar, sondern nur hypothetisch annehmbar ist.

Mehraufwand hat aber nicht nur eine Ähnlichkeit mit der zivilrechtlichen Differenzhypothese, sondern auch mit der schon behandelten steuerrechtlichen Angemessenheitsprüfung. Das verbindende Element zwischen Angemessenheit und Mehraufwand ist der Fremdvergleich. Denn konkret muss der oben skizzierte Vergleich zwischen realer und hypothetischer Lage durch einen Fremdvergleich mit einem Vergleichsmaßstab durchgeführt werden. Mehraufwand lässt sich daher auch als Angemessenheitsprüfung mit „umgekehrten Vorzeichen“ verstehen.

Die Angemessenheitsprüfung hat nach hier vertretenem Verständnis den Zweck, den „privaten Exzess“ in typischerweise erwerbsdienlich veranlasstem Aufwand zu messen. Vom Erreichen der Angemessenheitsgrenze an wird der überschießende Aufwand („Exzess nach oben“) als nicht abzugsfähiger Privataufwand qualifiziert. Die Angemessenheitsgrenze wird durch einen Fremdvergleich mit einem ordentlichen und gewissenhaften Unternehmer bestimmt.

Mehraufwand wiederum dreht die Vorzeichen dieser Prüfung um. Ich meine, dass Mehraufwand dazu dient, den „erwerbsdienlichen Exzess“ in typischerweise privat veranlasstem Aufwand zu messen.²⁵⁹ Kosten der Ernährung, Schlafgelegenheiten und Wohnraum sind typischerweise private Aufwendungen. Vom Erreichen der Mehraufwandsgrenze an wird der überschießende Aufwand („Exzess nach oben“) als abzugsfähiger Erwerbsaufwand qualifiziert. Die zentrale Frage hierbei ist aber, wie die Mehraufwandsgrenze bestimmt werden soll. Es fragt sich also, ob es auch hier einen Fremdvergleich mit einem Vergleichsmaßstab geben kann und welches Leitbild diesem Fremdvergleich zugrunde gelegt werden soll.

Was den Vergleichsmaßstab angeht so besteht ein entscheidender Unterschied zwischen Angemessenheit oder der zivilrechtlichen Differenzhypothese einerseits und Mehraufwand andererseits. In ersteren Fällen ist der Vergleichsmaßstab Teil der gesetzlichen Vorschriften.

²⁵⁸ *Schiemann* in: Staudinger BGB § 249 Rn 4 ff.; *Oetker* in: MüKo BGB II (6. Auflage) § 249 Rn 18 ff.; *Ebert* in: Erman BGB (13. Auflage) Vor §§ 249 – 253 Rn 24 ff.; BGH v. 21.03.2013 III ZR 260/11 = BGHZ 197, 75 (83 f.) m.w.N. zur stRspr.

²⁵⁹ In diese Richtung auch *Fissenewert* in: H/H/R EStG § 12 Rn 23 a.E.; *Kratzsch* in: Frotzcher EStG § 12 Rn 50 f.

Die Angemessenheitsprüfung hat durch die in § 4 V 1 Nr. 7 EStG enthaltenen Worte „nach der allgemeinen Verkehrsauffassung“ eine gesetzgeberische Vorzeichnung erhalten, welches Leitbild als Vergleichsmaßstab für den Fremdvergleich herangezogen werden soll. Der von der Rechtsprechung entwickelte „ordentliche und gewissenhafte Unternehmer“ ist also in der Vorschrift angelegt.

Genauso verhält es sich mit der zivilrechtlichen Differenzhypothese, die in § 249 I BGB, der anordnet, dass der Gläubiger so zu stellen ist, als ob die zum Schaden führenden Umstände nicht eingetreten wären, fundiert ist.²⁶⁰

Genau ein solch vorgezeichneter Vergleichsmaßstab fehlt für Mehraufwand, da es gerade keine generelle Kodifikation der Methodik gibt. Aufgrund des immer nur hypothetisch gegebenen Zustands des rein privat veranlassten Aufwands bedarf es aber eines Leitbilds für den Fremdvergleich. Ein solches Leitbild für den Vergleichsmaßstab kann nur durch Typisierung seitens der Rechtsanwendung gebildet werden.

2.3 Die Problematik des „Normalaufwands“

Als Vergleichsmaßstab für Mehraufwand müsste das „übliche Minus“ hierzu also eine Art „Normalaufwand“ dienen. Größte Probleme bereitet die Definition des stets nur hypothetisch (und typisiert) annehmbaren Normalaufwands.²⁶¹ Der Normalaufwand soll hierbei die fiktive Situation ohne erwerbsdienliche Einflussfaktoren bezeichnen, die im Abgleich mit der konkreten (gemischt veranlassten) Situation den abziehbaren Mehraufwand ergibt.

Die Problematik fängt schon damit an, dass sich nicht wirklich eine einheitliche Terminologie für diesen Zustand finden lässt. In der Rechtsprechung sind Begriffe wie der hier verwendete „Normalaufwand“²⁶² oder auch „Grundaufwand“²⁶³ geläufig. Sehr häufig wird der Zustand auch mehr als ein Rechnungsposten mit dem Begriff der „Haushaltersparnis“²⁶⁴ definiert. Historisch findet sich der Term der „standesgemäßen Lebenshaltung“.²⁶⁵ Die Begrifflichkeiten können noch weitaus diffuser werden wie etwa „das Übliche“²⁶⁶ oder das „ohnehin Auf-

²⁶⁰ Oetker in: MüKo BGB II (6.Auflage) § 249 Rn 18; Ebert in: Erman BGB (13.Auflage) Vor §§ 249 – 253 Rn 24

²⁶¹ Siehe auch Kratzsch in: Frotzcher EStG § 12 Rn 50a

²⁶² BFH v. 13.01.1995 VI R 82/94 = BStBl II 1995, 324 (325); BFH v. 06.07.1989 IV R 91-92/87 = BStBl II 1990, 49 (50); so auch Söhn DStJG 3 (1980), 13 (48); im Bereich der vergleichbaren Problematik des § 33 EStG (siehe dazu unten S. 48 ff.) BFH v. 21.06.1963 VI 203/61 U = BStBl III 1963, 381 (382)

²⁶³ BFH v. 14.10.2004 VI R 82/02 = BStBl II 2005, 98 (99)

²⁶⁴ BFH v. 13.01.1995 VI R 82/94 = BStBl II 1995, 324 (325) wodurch auch eindeutig klar wird, dass der Begriff des Normalaufwands mit dem der Haushaltersparnis gleichzusetzen ist. BFH v. 11.12.1987 VI R 147/85 = BStBl II 1988, 445 (446); so auch Ruppe DStJG 3 (1980), 103 (122 f.)

²⁶⁵ RFH v. 26.04.1923 III A 29/23 = RFHE 12, 152 (153); RFH v. 04.10.1923 III A 320-321/23 = RFHE 13, 90 (94); RFH v. 15.01.1930 VI A 1675/29 = RStBl 1930, 265; RFH v. 16.09.1931 VI A 1711/30 = RStBl 1931, 921

²⁶⁶ So etwa Jochum DStZ 2011, 665 (667)

gewendete²⁶⁷ und meinen doch das Gleiche. Weitergehende Aussagen, wie dieser Normalaufwand zu bestimmen ist, werden jedoch zumeist nicht gemacht.

Wenn eine genauere Auseinandersetzung mit dieser Frage erfolgt, so lässt sich am häufigsten die Meinung antreffen, dass der Normalaufwand durch das steuerliche Existenzminimum festgelegt werde.²⁶⁸ Mehraufwand könnte hiernach also immer dann vorliegen, wenn Aufwand getätigt wird, der über dem vom Existenzminimum erfassten Aufwand liegt.

Im Kern ist diese Aussage sicherlich richtig. Das lässt sich daraus folgern, dass ansonsten eine Doppelberücksichtigung von Aufwand durch den Grundfreibetrag (§ 32a I 2 Nr. 1 EStG) – der das Existenzminimum sichern soll²⁶⁹ – und den Abzug für Erwerbsaufwendungen nach § 4 IV, § 9 I 1 EStG erfolgen könnte.²⁷⁰ Dies kann vom Gesetzgeber nicht gewollt sein und muss verhindert werden.

Da die Vorschriften über Mehraufwand selbst keinen Vergleichsmaßstab bieten, kann man nur versuchen, gesetzgeberische Hinweise darauf zu finden, wie der Steuerpflichtige als „reiner Privatmann“ (also ohne Einfluss einer Steuerquelle) zu bestimmen ist. Der Rückgriff auf das Existenzminimum scheint für die Bestimmung des Normalaufwands daher nahe liegend. Die Schwächen dieses Ansatzes zeigen sich allerdings sehr schnell. Die soeben getroffene Aussage muss deswegen dahingehend klargestellt werden, dass ein „Überhang“ über das Existenzminimum notwendige, aber nicht hinreichende Voraussetzung für die Annahme von Mehraufwand ist. Mehraufwand ist mithin nur denkbar, wenn er außerhalb der durch das Existenzminimum berücksichtigten Aufwendungen liegt. Mehraufwand liegt jedoch nicht per se deswegen vor. Insofern bildet das Existenzminimum sicherlich die unterst mögliche Grenze zur Bestimmung von Mehraufwand, wobei noch die durchaus kritische Frage nach der konkreten Ermittlung eines solchen Überhangs über den Grundfreibetrag zu beantworten sein wird.²⁷¹

Problematisch an der Bemühung des Existenzminimums ist schon, dass damit unterstellt wird, dass sich der Steuerpflichtige ohne die Steuerquelle stets nur auf das Existenznotwendige beschränken würde. Ob dieses Leitbild stimmen kann, ist schon mehr als fraglich, denn wie vie-

²⁶⁷ BT-Drs. 17/10774 S. 15 in die Richtung auch Heymann (Fn 1) S. 90 ff. wobei Vorsicht geboten ist, da sich „ohnehin“ je nach Sichtweise auch auf Erwerbsaufwendungen beziehen kann, was aber die gleiche Methodik nur mit anderen Vorzeichen bezeichnet. So etwa Schneider BFH/PR 2010, 85 (86) „berufliche Sowiesokosten“

²⁶⁸ Kratzsch in: Frotzcher EStG § 12 Rn 18; Kanzler StbJb 2010/2011, 43 (61 f.); Ruppe DStJG 3 (1980), 103 (122 f.); Tipke StuW 1979, 193 (202); ähnlich Steck DStZ 2011, 191 (199 f.)

²⁶⁹ Statt vieler Wagner in: Blümich EStG § 32a Rn 39

²⁷⁰ Ruppe DStJG 3 (1980), 103 (122); Kratzsch in: Frotzcher EStG § 12 Rn 17 f.; in die Richtung Kanzler StbJb 2010/2011, 43 (62); Tipke StuW 1979, 193 (202); Steck DStZ 2011, 191 (198 ff.)

²⁷¹ Siehe dazu unten S. 79 ff.

le Menschen leben trotz geringem oder keinem Einkommen „über ihre Verhältnisse“? Was ist mit denjenigen, die (auch) vom Verzehr von Vermögen leben? Mag man diese Fälle noch im Rahmen einer Typisierung als vernachlässigbar ansehen, so werden die Schwierigkeiten größer, wenn man sich klar macht, dass Mehraufwand eine Methode zur Bestimmung eines Aufwands sein soll, der ohne einen konkreten Veranlassungsbeitrag nicht getätigt worden wäre. Die Fragestellung ist also, ob das Existenzminimum erhalten kann, wenn in Frage steht, ob ein Aufwand ohne diese konkrete Steuerquelle oder diesen konkreten Veranlassungsbeitrag getätigt worden wäre. Hat ein Steuerpflichtiger ein Arbeitsverhältnis und kauft sich deswegen einen teuren Anzug, den er sich ohne dieses Arbeitsverhältnis nicht gekauft hätte, so könnte man Mehraufwand in gewisser Höhe annehmen, wenn der Aufwand außerhalb des Existenzminimums liegt. Mehraufwand müsste als Methode aber auch Ergebnisse liefern, wenn der Steuerpflichtige zwei Arbeitsverhältnisse hat oder daneben noch Vermietungseinkünfte erzielt. Ließe sich die Annahme von Mehraufwand auch dann noch halten, wenn klar ist, dass der Steuerpflichtige auch ohne diese Einkunftsquelle Einkünfte weit jenseits des Existenzminimums bezieht?

Problematisch scheint die Annahme von Mehraufwand bei Überschreiten des Existenzminimums auch dann, wenn es um die Aufteilung von Fixkosten geht. Fixkosten entstehen unabhängig von weiteren individuellen Faktoren stets in voller Höhe. Betrachtet man Einkunftsquellen, die von der Fruchtziehung leben wie etwa Vermietungseinkünfte aus § 21 EStG, so liefert Mehraufwand kaum noch Aufschlüsse. Aufwendungen für die eigene Immobilie sind so gut wie gar nicht vom Existenzminimum abgedeckt.²⁷² Jeder Aufwand ist somit potentieller Mehraufwand. Stehen etwa die Anschaffungskosten des Gebäudes in Frage, welches zeitweise vom Steuerpflichtigen selbst bewohnt und zeitweise vermietet war, so wird man doch zumeist sagen müssen, dass der Aufwand vollständig angefallen wäre, auch wenn die Immobilie nur vermietet worden wäre oder nur selbst genutzt worden wäre.²⁷³ Das ist jedenfalls der Charakter von Fixkosten. Eine „steuerrechtliche Differenzhypothese“ verliefte also ergebnislos.

All dies zeigt, dass ein Überhang über das Existenzminimum alleine die Annahme von Mehraufwand nicht rechtfertigen kann. Vielmehr muss der Normalaufwand anhand weiterer Krite-

²⁷² Vgl. BT-Drs. 17/3404 S. 55 f. i.V.m. § 5 I RBEG Abteilung 4; zu deren Bedeutung für die Festlegung des Grundfreibetrags siehe unten S. 79 ff.

²⁷³ Anders scheint dies der IX. Senat des BFH v. 21.11.2013 IX R 23/12 = BStBl II 2014, 312 (315) zu sehen, der selbst innerhalb ein und derselben Immobilie (häusliches Arbeitszimmer) noch einen zusätzlichen Mehraufwand zu erkennen vermag.

rien bestimmt werden. Der neueren BFH-Rechtsprechung lassen sich – wie ich meine – erste allgemeine Präzisierungen entnehmen, die später darzustellen sind.²⁷⁴

2.4 Mehraufwand in der Rechtsprechung des BFH

Die Methodik des Mehraufwands kommt in der Rechtsprechung des BFH auch über die bloße Anwendung in den wenigen gesetzlich geregelten Fällen zum Einsatz. Dabei stellt es sich als besonders problematisch dar, eine einheitliche Linie hierzu festzustellen, da der BFH Mehraufwand zwar als Grundlage seiner Wertungen häufiger einsetzt, die Verwendung dieser Methodik aber nicht unbedingt explizit anspricht.

Dabei könnte man Mehraufwand in zweierlei Richtungen einsetzen.

Zum einen als eine Teilungsmethode im eigentlichen Sinne („der Höhe nach“), um einen erwerbsdienlichen Exzess im Rahmen gemischter Aufwendungen zu messen und dann diese gemischten Aufwendungen in einen privaten Teil und einen erwerbsdienlichen zu teilen.

Zum anderen als Methode einer einheitlichen Zuordnung („dem Grunde nach“), um einen gemischt veranlassten Vorgang vollständig als privat oder erwerbsdienlich veranlasst zu qualifizieren. In diesem Fall wäre also der gesamte Aufwand entweder erwerbsdienlicher Mehraufwand oder privater Normalaufwand. Gerade in dieser Konstellation scheint es dem BFH schwer zu fallen, eine eindeutige Linie zu finden. Ich meine, dass er diese Methodik häufig anwendet, sich aber gerne auf die zwar weniger angreifbare, aber auch weitaus weniger nachvollzieh- und vorhersehbare Wesentlichkeitstheorie zurückzieht.

2.4.1 Die Einteilung durch Mehraufwand „der Höhe nach“

Der BFH scheint bei der Teilung von gemischten Aufwendungen („der Höhe nach“) unter Heranziehung des Mehraufwands mittlerweile eher zurückhaltend zu sein. Das lässt sich etwa an der Rechtsprechung bezüglich Mehraufwendungen für bürgerliche Kleidung erkennen. So hatten der IV.²⁷⁵ und der VI.²⁷⁶ Senat des BFH in der Vergangenheit vereinzelt Aufwendungen für bürgerliche Kleidung als Erwerbsaufwendungen anerkannt und als Kriterium für die Beurteilung jedenfalls unter anderem auch auf die „*außerordentliche Höhe*“ der Aufwendungen abgestellt. Man wird diese „außergewöhnlich hohen“ Aufwendungen nur in dem Sinne auffassen können, dass diese ohne die beruflichen Aufwendungen nicht oder nicht in dieser

²⁷⁴ Siehe dazu unten S. 74 ff.

²⁷⁵ Zu den Kosten von Kosmetika, Kleidung und Friseur einer Sängerin BFH v. 11.11.1976 IV R 3/73 = BB 1978, 1293 (1294)

²⁷⁶ Zu den Kosten eines schwarzen Anzugs eines Oberkellners als typische Berufskleidung BFH v. 09.03.1979 VI R 171/77 = BStBl II 1979, 519 (520)

Höhe angefallen wären. Es handelt sich also um Mehraufwendungen.²⁷⁷ Die Schätzung der Höhe des Mehraufwands wurde als zulässig erachtet.²⁷⁸ Diese Rechtsprechung wurde jedoch, soweit sie die vorherige Entscheidung des IV. Senats des BFH betraf, explizit aufgegeben.²⁷⁹ Die Aufgabe der Rechtsprechung stützte sich unter dem Eindruck des damals noch anerkannten allgemeinen Aufteilungs- und Abzugsverbotes aus § 12 Nr. 1 Satz 2 EStG maßgeblich darauf, dass keine nach objektiven Kriterien leicht durchführbare Teilung zwischen dem Normalaufwand und dem Mehraufwand durchführbar sei.²⁸⁰ Mithin muss präzisiert werden, dass der BFH eine Teilung nach Mehraufwand (der Höhe nach) im Bereich von Kleidungsaufwendungen aufgegeben hat.²⁸¹

Der 6. Senat des BFH scheint dagegen an seiner Entscheidung zum vollständigen Abzug (dem Grunde nach) von bürgerlichem Kleidungsmehraufwand weiterhin festhalten zu wollen.²⁸²

Andererseits kommt Mehraufwand seit jeher als Teilungsmethode der Höhe nach zur Anwendung. Ein eindeutiges Anwendungsgebiet für Mehraufwand sind dabei nicht die gemischten Aufwendungen selbst, sondern die außergewöhnlichen Belastungen (agB) nach § 33 EStG. Dort stellen sich aber ganz ähnliche Fragen wie im Rahmen gemischter Aufwendungen.

§ 33 EStG regelt die Abziehbarkeit von privatem Aufwand und stellt somit eine Ausnahme von dem dargestellten Grundsatz der Unbeachtlichkeit von Privataufwand nach § 12 Nr. 1 Satz 1 EStG dar. § 33 I EStG legt als Voraussetzungen für einen Abzug fest, dass dem Steuerpflichtigen zwangsläufige Aufwendungen erwachsen müssen, die höher als bei der überwiegenden Mehrzahl vergleichbarer Steuerpflichtiger ausfallen. Im Kern geht es bei den agB um die Frage der Abgrenzung der gewöhnlichen Privataufwendungen, welche durch den Grundfreibetrag Berücksichtigung finden, von den außergewöhnlichen Privataufwendungen, welche nur im Rahmen von § 33 EStG berücksichtigt werden.²⁸³

Eine Fallgruppe, bei der die soeben angeführte Abgrenzung nach der Mehraufwandsmethode durchgeführt wird, ist die Abziehbarkeit von krankheits- oder behinderungsbedingten Heim-

²⁷⁷ In die Richtung auch die Interpretation von *Kratzsch* in: Frotzcher EStG § 12 Rn 19a; BFH v. 06.07.1989 IV R 91-92/87 = BStBl II 1990, 49 (50); vgl. auch BFH v. 05.07.2012 VI R 50/10 = BStBl II 2013, 282 (283 f.)

²⁷⁸ BFH BB 1978, 1293 (1294)

²⁷⁹ BFH v. 16.08.1994 I B 5/94 = BFH/NV 1995, 207 „Keine Gleichbehandlung im Unrecht“; BFH v. 18.04.1991 IV R 13/90 = BStBl II 1991, 751 (752); BFH v. 07.09.1989 IV R 128/88 = BStBl II 1990, 19 (20) [Bezüglich der Anwendung auf Tageszeitungen]; BFH v. 06.07.1989 IV R 91-92/87 = BStBl II 1990, 49 (50)

²⁸⁰ BFH BStBl II 1991, 751 (752); BFH BStBl II 1990, 49 (50)

²⁸¹ So auch anscheinend die neueste Rechtsprechung des VI. Senats zur Aufteilung von bürgerlicher Kleidung BFH v. 13.11.2013 VI B 40/13 = BFH/NV 2014, 335 (335)

²⁸² BFH v. 05.07.2012 VI R 50/10 = BStBl II 2013, 282 (283)

²⁸³ BFH v. 07.05.2013 VIII R 51/10 = BStBl II 2013, 808 (812); *Nacke* in: L/B/P EStR § 33 Rn 1; *Stöcker* in: Lademann EStG § 33 Rn 5; *Heger* in: Blümich EStG § 33 Rn 6

kosten. Die Sachverhalte gestalten sich dabei zumeist so, dass der Steuerpflichtige aufgrund von Krankheit oder Behinderung nicht mehr selbständig leben kann und deswegen seinen Hausstand auflösen muss und in eine – meist spezielle – Betreuungseinrichtung zieht.

Hier bedient sich der BFH senatsübergreifend der Mehraufwandsmethode, weshalb man von einer ständigen Rechtsprechung sprechen muss.²⁸⁴ Im Rahmen der Berücksichtigung von Heimkosten als außergewöhnliche Belastungen geht es um die Frage, in welcher Höhe diese Kosten außergewöhnliche Belastungen darstellen. Nach der Rechtsprechung des BFH darf dabei nur der Anteil (Mehraufwand) an Heimkosten als außergewöhnliche Belastung anerkannt werden, der über den „üblichen“ (eventuell auch nur altersbedingten) Wohnaufwand hinausgeht, da dieser bereits durch den Grundfreibetrag berücksichtigt wurde.²⁸⁵ Die Rechtsprechung greift zur Benennung dieses üblichen Wohnaufwands wieder auf den schon bekannten Begriff der „Haushaltersparnis“ zurück.²⁸⁶ Auch in diesen Fällen wird eine Art „Differenzhypothese“ durchgeführt, indem von den real ermittelbaren Heimkosten die nach § 33 I, III EStG vorgeschriebene zumutbare Belastung und dann die nur hypothetisch annehmbare „Haushaltersparnis“ abgezogen wird. Dabei soll die Haushaltersparnis durch einen Vergleich mit den Aufwendungen von entsprechenden „gesunden“ Personen ermittelt werden, was auch im Schätzungswege geschehen kann.²⁸⁷

Im Unterschied zur Anwendung bei gemischten Aufwendungen, wird bei den agB also zwischen privatem Normalaufwand und privatem Mehraufwand differenziert. Letztlich handelt es sich aber um die gleichen Probleme und die gleichen Lösungsansätze, auch wenn man bei den agB – im Gegensatz zu den gemischten Aufwendungen – eine gewisse gesetzliche Fundierung der Mehraufwandsmethodik in § 33 I EStG erblicken kann.²⁸⁸ Man muss sich somit fragen, ob es durchgreifende Gründe gibt, Mehraufwand nicht auch als Teilungsmethode für gemischte Aufwendungen anzuwenden. Diese Frage soll später beantwortet werden.²⁸⁹

²⁸⁴ BFH v. 14.11.2013 VI R 20/12 = BStBl II 2014, 456 (458); BFH v. 13.10.2010 VI R 38/09 = BStBl II 2011, 1010; BFH v. 15.04.2010 VI R 51/09 = BStBl II 2010, 794; BFH v. 10.05.2007 III R 39/05 = BStBl II 2007, 764; BFH v. 18.04.2002 III R 15/00 = BStBl II 2003, 70; BFH v. 24.02.2000 III R 80/97 = BStBl II 2000, 294

²⁸⁵ BFH v. 13.10.2010 VI R 38/09 = BStBl II 2011, 1010 (1010 f.); BFH v. 15.04.2010 VI R 51/09 = BStBl II 2010, 794 (796); BFH v. 10.05.2007 III R 39/05 = BStBl II 2007, 764 (765); BFH v. 18.04.2002 III R 15/00 = BStBl II 2003, 70 (70 f.); BFH v. 24.02.2000 III R 80/97 = BStBl II 2000, 294 (295)

²⁸⁶ BFH BStBl II 2011, 1010 (1011); BFH BStBl II 2010, 794 (797 f.); BFH BStBl II 2007, 764 (765); BFH BStBl II 2003, 70 (71); BFH BStBl II 2000, 294 (296)

²⁸⁷ BFH BStBl II 2010, 794 (798); BFH BStBl II 2000, 294 (296); vgl. auch BFH v. 22.08.1980 VI R 138/77 = BStBl II 1981, 23 (24 f.)

²⁸⁸ So lässt sich Mehraufwand durch den in § 33 I EStG angelegten Vergleich mit „vergleichbaren Steuerpflichtigen“ fundiert sehen. Zu diesem Gedanken etwa *Kanzler* in: H/H/R EStG § 33 Rn 51

²⁸⁹ Siehe dazu unten S. 84 ff.

2.4.2 Die Einteilung durch Mehraufwand „dem Grunde nach“

Mehraufwand spielt andererseits für den BFH, wie ich meine, eine (häufig unbenannte) Rolle bei der vollständigen Zuordnung gemischter Aufwendungen. Das soll an dem für mich eindeutigsten Beispiel veranschaulicht werden.

Ohne dies so zu benennen, löst der BFH die Frage der Anerkennung von auswärtigen Übernachtungskosten (Hotelkosten usw.) als Erwerbsaufwendungen mit der Methodik des Mehraufwands. Der BFH nimmt in ständiger Rechtsprechung an, dass wegen beruflicher Gründe auswärts anfallende Übernachtungskosten vollständig als Erwerbsaufwendungen anerkannt werden können.²⁹⁰ Dabei lehnte er es explizit ab, dass Übernachtungskosten gemischte Aufwendungen seien.²⁹¹ Vielmehr stellte er unter Bezugnahme auf das BVerfG fest, dass es sich um eindeutig erwerbsdienlich veranlasste Aufwendungen handle, weil dies einer Grundentscheidung des Einkommensteuerrechts zu den sog. „Mobilitätskosten“ entspreche.²⁹²

Hierbei verkennt der BFH allerdings, dass das BVerfG²⁹³ in dieser Entscheidung gerade nur eine Folgerichtigkeitsbetrachtung²⁹⁴ durchführt und damit nur beschreibt, wie Mobilitätskosten (unter anderem von Seiten des BFH) behandelt werden. Eine inhaltliche Stellungnahme zur Veranlassung hat das BVerfG gerade eher in die andere Richtung vorgenommen. Es ging in dem entschiedenen Fall um eine doppelte Haushaltsführung und zu dieser führt das BVerfG aus, dass in diesen Konstellationen private und berufliche Veranlassung ineinander greifen.²⁹⁵

Es handelt sich bei Übernachtungskosten um Fälle, die gerade erst durch die Anwendung der Mehraufwandsmethodik eine eindeutig erwerbsdienliche Veranlassung erfahren.

²⁹⁰ BFH v. 28.03.2012 VI R 48/11 = BStBl II 2012, 926 (926 f.); BFH v. 19.09.2012 VI R 78/10 = BStBl II 2013, 284 (285); BFH v. 11.05.2005 VI R 7/02 = BStBl II 2005, 782 (784); BFH v. 05.08.2004 VI R 40/03 = BStBl II 2004, 1074 (1075)

²⁹¹ BFH v. 05.08.2004 VI R 40/03 = BStBl II 2004, 1074 (1075)

²⁹² BFH BStBl II 2004, 1074 (1075)

²⁹³ BVerfG v. 04.12.2002 2 BvR 400/98, 1735/00 (Doppelte Haushaltsführung) = BVerfGE 107, 27

²⁹⁴ So auch die Wertung von *Lochte* in: Frotzcher EStG § 9 Rn 159; die Folgerichtigkeitsprüfung sieht man an den unmittelbar folgenden Ausführungen BVerfGE 107, 27 (51); zur Folgerichtigkeit allgemein siehe unten S. 105 ff. und kritisch zu dieser Ausprägung S. 147 ff.

²⁹⁵ BVerfGE 107, 27 (50 f.); vgl. auch *Lochte* in: Frotzcher EStG § 9 Rn 159

Übernachungskosten sind gemischt veranlasste Aufwendungen.²⁹⁶ Sie sind einerseits durch die Notwendigkeit, schlafen zu müssen, privat veranlasst und andererseits wegen der beruflichen Umstände, sich auswärts aufzuhalten, beruflich veranlasst.

Aus keiner Überlegung der Wesentlichkeitstheorie heraus ließe es sich rechtfertigen, diese Übernachtungskosten (wie der BFH es tut) als rein beruflich veranlasst darzustellen. Nur eine Methodik erläutert, warum der BFH – im Ergebnis richtig – Erwerbsaufwendungen annimmt. Übernachtungskosten werden deswegen als Erwerbsaufwendungen qualifiziert, weil ihnen die nahe liegende Annahme zugrunde liegt, dass der Steuerpflichtige ohne die berufliche Abwesenheit in seiner privaten Wohnung geschlafen hätte. Genau dies stellt einen hypothetischen Abgleich zwischen einem Normalaufwand (Kosten der Wohnung) und einem Mehraufwand (Kosten des Hotels und der Wohnung) dar.

Dass sich dieses Ergebnis nur durch die Anwendung der Mehraufwandsmethodik und nicht durch eine wie auch immer angewendete Wesentlichkeitstheorie rechtfertigen lässt, zeigt folgendes Beispiel als Gegenprobe. Würden die Übernachtungskosten durch einen Handelsvertreter geltend gemacht, der selbst keinen festen Wohnsitz (und damit keine Wohnung im Sinne eines Normalaufwands) mehr hat, sondern der von Geschäftstermin zu Geschäftstermin umhervagabundiert, so wage ich stark zu bezweifeln, dass der BFH noch eine eindeutige berufliche Veranlassung der Übernachtungskosten annehmen würde. Das Vorhandensein einer privaten Wohnung kann aber nicht bestimmend für die Qualifikation als Erwerbsaufwand oder als gemischter Aufwand sein, es sei denn, man erkennt Mehraufwand als Methode zur Behandlung gemischter Aufwendungen an.

Konsequenterweise hat auch der Gesetzgeber seit dem Veranlagungszeitraum (VZ) 2014 Übernachtungskosten gesetzlich als Mehraufwand in § 9 I 3 Nr. 5a Satz 1 EStG kodifiziert. Auch der BFH scheint jüngst dazu zu tendieren, Übernachtungskosten als Mehraufwand einzuordnen.²⁹⁷

Auch bei anderen Fragen der Bewertung dem Grunde nach spielen meines Erachtens die Überlegungen zu Mehraufwand eine Rolle. Immer dann, wenn es um die Frage geht, inwieweit sich ein Veranlassungsbeitrag auf die Höhe von Aufwendungen ausgewirkt hat, muss man (benannt oder unbenannt) einen Vergleich des hypothetischen mit dem realen Zustand –

²⁹⁶ Fischer NWB 2010, 412 (417); *Söhn* in: FS Spindler S. 795 (805); *ders.* in: K/S/M § 4 Rn E116; *Lochte* in: Frotzcher EStG § 9 Rn 159; Schneider BFH/PR 2013, 77; nach hier vertretener Auffassung auch BVerfGE 107, 27 (50)

²⁹⁷ BFH v. 05.07.2012 VI R 50/10 = BStBl II, 2013 282 (283 f.); die Entscheidung behandelt zwar unmittelbar die Abziehbarkeit privater Telefongespräche bei längerer Abwesenheit als Mehraufwand, geht aber als Erläuterung hierzu auch auf die Behandlung von Übernachtungskosten ein.

also einen Vergleich von Normalaufwand und tatsächlichem Aufwand – anstellen. Ist ein solch hypothetischer Vergleich zur Trennung nicht nötig, handelt es sich schon gar nicht um gemischte Aufwendungen. Solche Überlegungen hat der BFH etwa schon bei Reisekosten angestellt.²⁹⁸ So stellte der BFH in einem obiter dictum fest, dass die Kosten einer Reise mit einem extra gecharterten Flugzeug zu einem Fortbildungskongress trotz der Mitnahme von Freunden im Rahmen eines privaten Freundschaftsdienstes als Erwerbsaufwendungen angesetzt werden können, solange die Reise trotzdem planmäßig verläuft.²⁹⁹ Dahinter steht nichts anderes als die (typisierte, weil nur hypothetisch ermittelbare) Annahme, dass die Charterflugreise nicht wegen dem Freundschaftsdienst alleine unternommen worden wäre. Dahinter wiederum verbirgt sich die Frage, ob jemand eine Flugreise ohne erkennbar eigennützige Motivation unternommen hätte, womit ein Normalaufwand definiert würde.

Teile der Literatur sehen jedenfalls im Anschluss an den BFH in der Frage, ob sich der private Veranlassungsbeitrag auf die Höhe der Aufwendungen ausgewirkt hat, ein Indiz für die Qualifikation als nur unbedeutend privat veranlasster Erwerbsaufwand.³⁰⁰ Eine solche Frage wird sich aber immer nur durch den hypothetischen Abgleich der Vermögenssituation und mithin mit einem Fremdvergleich beantworten lassen. Hierfür kommt der Abgleich zwischen Normalaufwand und Mehraufwand in Betracht.

Auch bei Mehraufwand stellt sich an dieser Stelle – wie bei der Angemessenheitsprüfung³⁰¹ – die Frage, ob sich durch diese Methodik die Wesentlichkeitstheorie konkretisieren lässt.³⁰² Denn im Ergebnis ist es auch hier irrelevant, ob Aufwendungen vollständig als Mehraufwand oder als ausschließlich erwerbsdienlich veranlasst im Sinne der Wesentlichkeitstheorie qualifiziert werden. Die Austauschbarkeit beider Wertungen für das Ergebnis führt dazu, dass nicht immer scharf abgegrenzt wird. So sieht etwa *Jochum*³⁰³ in der Anschaffung von Fachliteratur für den Beruf Mehraufwand, während ich meine, dass es sich mangels privater Veranlassung bei diesen Aufwendungen um einen Fall ausschließlicher, erwerbsdienlicher Veranlassung im Sinne der Wesentlichkeitstheorie handelt.

Der Anwendung der Mehraufwandsmethode im Rahmen der Wesentlichkeitstheorie stehen im Gegensatz zur Angemessenheitsmethode jedenfalls keine gesetzlichen Vorschriften entgegen.

²⁹⁸ Wie hier als Frage des Mehraufwands wertend Heymann (Fn 1) S. 99; „MK“ DStR 2006, 128; Wendt BFH/PR 2006, 106 (107)

²⁹⁹ BFH v. 01.12.2005 IV R 26/04 = BStBl II 2006, 182 (184)

³⁰⁰ *Loschelder* in: Schmidt EStG (33.Auflage) § 12 Rn 11; *Fissenewert* in: H/H/R EStG § 12 Rn 72 a.E.; *Kreft* in: H/H/R EStG § 9 Rn 177; auch *Söhn* in: FS Spindler S. 795 (800)

³⁰¹ Siehe dazu oben S. 39 ff.

³⁰² Siehe dazu oben S. 25

³⁰³ *Jochum* DStZ 2010, 665 (667)

Die Konkretisierung der Wesentlichkeitstheorie durch die Methode des Mehraufwands kann letztlich überall dort vorgenommen werden, wo Mehraufwand seinen eigentlichen Anwendungsbereich hat.³⁰⁴ Nach hier vertretener Auffassung ist Mehraufwand die Angemessenheitsprüfung „mit umgekehrten Vorzeichen“. Mehraufwand kommt also dort zur Anwendung, wo typischerweise privat veranlasster Aufwand vorliegt, der (atypisch) auch durch erwerbsdienliche Veranlassungsbeiträge bestimmt ist. Die Wesentlichkeitstheorie erfährt durch Mehraufwand auch ein Stück weit mehr Konturen, wenn es gelingt, allgemeine Kriterien zur Bestimmung des Normalaufwands als Leitbild für den Fremdvergleich zu bilden. Der Normalaufwand ist zwar stets ein nur typisiert bestimmtes Leitbild, welches selber von Wertungen abhängt, jedoch können diese Wertungen auf verschiedene Fallgruppen Anwendungen finden und müssen nicht wie bei der Wesentlichkeitstheorie an sich auf den jeweiligen Einzelfall begrenzt werden.

Die Konkretisierung der Wesentlichkeitstheorie durch Mehraufwand steht und fällt also mit der Konkretisierung des Normalaufwands.³⁰⁵

3. Die Aufteilung nach der Verhältnismethode

Wie die Aufteilung nach Mehraufwand geht auch die Aufteilung nach Verhältnissen auf eine lange, historische Anwendungspraxis von Seiten der Rechtsprechung zurück.³⁰⁶ Und auch die Verhältnismethode³⁰⁷ hat nur wenig genauere Präzisierung oder Durchdringung erfahren.

3.1 Gesetzliche Grundlagen der Verhältnismethode

Gesetzliche Fundierung hat die Verhältnismethode im Bereich gemischter Aufwendungen nur für die Nutzung von Kfz in den Bewertungsvorschriften der § 6 I Nr. 4 Satz 3, § 8 II 4 EStG gefunden.³⁰⁸ Danach können die Vorteile aus der (teilweise) privaten Nutzung von Kfz neben der pauschalierenden Regelung über den Listenpreis auch durch die Teilung des Gesamtaufwands anhand des Verhältnisses von privaten und erwerbsdienlichen Fahrten bewertet werden. Auch wenn die Vorschriften damit direkt die Bewertung der Einnahmeseite regeln, so ergibt sich aufgrund der vorgenommenen Aufteilung als Kehrseite auch eine Aufteilung für den Abzug von Erwerbsaufwendungen.

³⁰⁴ Generell heranziehend scheinbar Schmitt/Meyen DB 2013, 1578 (1579); Geserich NWB 2012, 4201

³⁰⁵ Siehe dazu unten S. 74 ff.

³⁰⁶ So ist etwa die Aufteilung von Kfz-Kosten nach Verhältnissen schon früh angewendet worden RFH v. 29.04.1931 VI A 860/31 = RStBl 1931, 905 (906)

³⁰⁷ Bezeichnung nach Heymann (Fn 1) S. 51 ff.

³⁰⁸ Verhältnisse werden im EStG allerdings häufiger zur Teilung von Aufwendungen gebildet. So etwa: § 10a IV 2, 3 EStG; § 22 Nr. 1 Satz 3 lit a) lit aa) Satz 6 EStG

Bei der Verhältnismethode ist allerdings noch weniger Aufklärung durch den Gesetzgeber als bei Mehraufwand zu erwarten. Die entsprechenden Vorschriften wurden durch Gesetz vom 11.10.1995³⁰⁹ in das EStG eingeführt. Allerdings war diese Art der Bewertung im ursprünglichen Gesetzentwurf³¹⁰ noch nicht vorgesehen und wurde erst im Laufe des Vermittlungsverfahrens³¹¹ eingeführt, so dass der Hintergrund dieser Änderung nicht klar ist.

3.2 Regelungsmechanismus der Verhältnismethode

Die Aufteilung nach Verhältnissen setzt daran an, dass gemischte Aufwendungen an sich nicht entsprechend ihrer unmittelbaren Veranlassung getrennt werden können. Vielmehr nimmt die Methode die dem gemischten Aufwand technisch oder auch rechtlich unmittelbar vor- oder nachgelagerten Vorgänge als Ausgangspunkt, soweit diesen selbst eine eindeutig erwerbsdienliche oder private Veranlassung zugrunde liegt. Bei diesen vor- oder nachgelagerten Vorgängen handelt es sich zumeist um variable Nutzungsvorgänge, während der eigentlich gemischt veranlasste Aufwand zumeist den Charakter von Fixkosten hat.³¹² Den Charakter von Fixkosten erhält der gemischt veranlasste Aufwand dadurch, dass er technische oder rechtliche Voraussetzung für den einzelnen Nutzungsvorgang ist. Die Nutzungsvorgänge selbst werden in verschiedenen technischen Einheiten wie Kilometer für Kfz-Nutzung, Flächen für Gebäudenutzung, Personenzahlen für (fixe) Bewirtungskosten oder Zeiteile für Reisekosten bemessen.³¹³

Die Methode lässt sich anhand der gesetzlichen Regelung des § 6 I Nr. 4 Satz 3 EStG für die Bewertung der privaten Nutzung eines Kfz erläutern. Im Rahmen der Nutzung eines Kfz ist es unvermeidlich, einerseits fixe Kosten (Anschaffungskosten, Versicherungskosten, Kfz-Steuer) und andererseits variable (nutzungsabhängige) Kosten (Spritkosten, Verschleißkosten) zu tragen. Während man bei den variablen Kosten – je nach Verwaltungsaufwand – wohl meist noch eine eindeutige Veranlassung feststellen könnte, ist dies bei den Fixkosten unmöglich. Sie fallen bei gemischter Nutzungsart „untrennbar“ (im Sinne einer eindeutigen Veranlassung) gemischt veranlasst an. Nach § 6 I Nr. 4 Satz 3 EStG werden aus Vereinfachungsgründen sämtliche (variablen und fixen) Kosten des Kfz³¹⁴ anhand des Verhältnisses von privaten zu

³⁰⁹ BGBl I 1995, S. 1250 ff.; BStBl I 1995, 438 ff.

³¹⁰ BT-Drs. 13/901

³¹¹ BT-Drs. 13/2100 S. 3 f.

³¹² Vergleiche dazu auch *Fissenewert* in: H/H/R § 12 Rn 66

³¹³ Vergleiche dazu auch *Fissenewert* in: H/H/R § 12 Rn 68; BMF v. 06.07.2010 IV C 3-S 2227/07/10003:002, 2010/0522213 = BStBl I 2010, 614 (616)

³¹⁴ Vgl. dazu *Kulosa* in: Schmidt EStG (33.Auflage) § 6 Rn 535

betrieblichen Fahrten aufgeteilt, welches durch ein ordnungsgemäßes Fahrtenbuch nachgewiesen werden muss.

Die Verhältnismethode zieht also für die Bewertung von gemischt veranlassten Aufwendungen das Verhältnis der unmittelbar vor- oder nachgelagerten Nutzungen, die selbst eindeutig veranlasst sein müssen, heran.

Im Gegensatz zur Aufteilung nach Angemessenheit oder nach Mehraufwand geht es bei der Verhältnismethode nicht um die Ermittlung eines „Exzesses“. Die Aufteilung des Aufwands ist hier also nicht vom Erreichen einer – wie auch immer ermittelten – Betragsgrenze abhängig. Der gemischte Aufwand kann jede beliebige absolute Höhe erreichen und wird dennoch weiter aufgeteilt, anstatt ab Erreichen einer bestimmten Höhe in das „Übliche“ und den „Exzess“ aufgeteilt zu werden. Deswegen kann man hier im Sinne der schon bemühten „räumlichen Metapher“³¹⁵ von einer „Aufteilung zu den Seiten“ sprechen.

Weiterhin lässt sich nicht feststellen, dass die Anwendung der Verhältnismethode auf eine bestimmte Art gemischter Aufwendungen beschränkt ist. Sie kann auf alle Erscheinungsformen und unabhängig von einer typisierten Bewertung hinsichtlich der Veranlassung angewendet werden.

3.3 Kritik an der Verhältnismethode

Die Verhältnismethode scheint auf den ersten Blick eine relativ einfache und sachgerechte Methode zur Teilung gemischter Aufwendungen. Gegenüber Angemessenheit und Mehraufwand kommt sie insbesondere ohne einen Fremdvergleich mit einem nur typisiert bestimmbareren Leitbild aus, was ihr den Charme einer besseren Vorhersehbarkeit gibt.

Dieser Charme ist allerdings trügerisch. Genau wie bei der Problematik der Quantifizierbarkeit der Wesentlichkeitstheorie³¹⁶ verleitet das Abstellen auf die Verhältnisse dazu, in der Teilung von gemischtem Aufwand eine simple Rechenaufgabe zu sehen. Und genau wie bei der Quantifizierung der Wesentlichkeitstheorie gilt auch hier, dass die Frage, welches Verhältnis – als Vorfrage der „simplen“ Berechnung – in Betracht gezogen wird, entscheidend von Wertungsgesichtspunkten bestimmt wird, die wiederum nicht vorhersehbar sind. Die bereits ange-

³¹⁵ Siehe dazu oben S. 37 f. und S. 42 ff.

³¹⁶ Siehe dazu oben S. 22 ff.

führen³¹⁷ Beispiele über die Telefongrundgebühr oder auch die Bewertung einzelner Tage bei Reiseaufwendungen gelten insgesamt für die Verhältnismethode.³¹⁸

Neben der Gefahr, gemischte Aufwendungen als reines „Rechenproblem“ zu sehen, wird der Verhältnismethode auch ein gewisses Missbrauchspotential³¹⁹ unterstellt. Gelegentlich wird der Methode der Vorwurf der mangelnden „Kausallogik“ gemacht.³²⁰ Dahinter verbirgt sich eine Kritik an der Aufteilung von Fixkosten durch die Verhältnismethode. Der Vorwurf besteht darin, dass die Verhältnismethode bei Fixkosten eben gerade nicht ausschließen kann, dass der Aufwand im Sinne einer „steuerrechtlichen Differenzhypothese“ so oder so angefallen wäre. Im Gegensatz zu Mehraufwand³²¹ oder Angemessenheit, kann die Verhältnismethode in sich selbst schon nicht erklären, ob der Steuerpflichtige die Fixkosten auch ohne erwerbsdienliche oder ohne private Veranlassungsbeiträge getragen hätte.³²² Kauft sich der Steuerpflichtige ein Kfz, so hat er Fixkosten zu tragen. Nutzt er dieses Kfz für private und erwerbsdienliche Zwecke, so werden die Fixkosten zu gemischten Aufwendungen. Die Verhältnismethode kann nun nicht klären, ob der Steuerpflichtige sich dieses Kfz auch gekauft hätte, wenn er es nur für private oder nur für erwerbsdienliche Zwecke genutzt hätte. Gleichzeitig wären die Fixkosten aber sowohl bei ausschließlich privater oder auch bei ausschließlich erwerbsdienlicher Nutzung voll angefallen. Die Verhältnismethode krankt also daran, dass sie die Verlagerung von „so oder so“ privat angefallenen Aufwendungen in die Sphäre der Erwerbsaufwendungen nicht verhindern kann. Eine solche missbräuchliche Verlagerung wurde von der Rechtsprechung ursprünglich gerade als Begründung für die Notwendigkeit eines allgemeinen Aufteilungs- und Abzugsverbots herangezogen.³²³

Diese Kritik ist zwar im Kern richtig, sollte jedoch nicht dazu führen, dass die Verhältnismethode nicht angewendet wird. Dass die Verhältnismethode diese Schwäche hat, muss dem Gesetzgeber bewusst gewesen sein und er dürfte diese Unschärfe bei der Schaffung der oben ge-

³¹⁷ Siehe dazu oben S. 22 ff.

³¹⁸ Eine Reihe von denkbaren Verhältnissen, auf die für verschiedene Arten von Aufwendungen abgestellt werden könnte, zeigt Heymann (Fn 1) S. 51 ff. auf.

³¹⁹ „Mitnahmeeffekte“ Englisch DStR 2009 Beihefter Heft 34, 92 (95)

³²⁰ Der Term „Kausallogik“ geht wohl auf Englisch DStR 2009 Beihefter Heft 34, 92 (95) zurück; zustimmend Kanzler StbJb 2010/2011, 43 (52); ders. FR 2011, 680 (681); in diese Richtung schon Tipke StuW 1979, 193 (205)

³²¹ Wobei Mehraufwand durch die „Schwammigkeit“ des Normalaufwands hierbei auch versagen kann. Siehe oben S. 45 ff.

³²² Vgl. Englisch DStR 2009 Beihefter Heft 34, 92 (95); Kanzler FR 2011, 680 (681) für Reisekosten zum Urlaubs- und Fachtagungsort; Tipke StuW 1979, 193 (205) allgemein zu Fixkosten

³²³ BFH BStBl II 1971, 17 (19)

nannten Vorschriften in Kauf genommen haben. Diese Unschärfe ist der Systematik des EStG – etwa der Ausgestaltung als Jahressteuer – insgesamt immanent.³²⁴

Baut ein Steuerpflichtiger ein Haus und zieht dort ein, so erzielt er keine steuerbaren Einkünfte.³²⁵ Sämtlicher auf das Haus getätigter Aufwand ist Privataufwand. Ändert er nun nach einigen Jahren seine Meinung und vermietet das Haus, so erzielt er Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung (§ 21 EStG). Variable und fixe Kosten (etwa die AfA nach § 9 I 3 Nr. 7 EStG) kann er als Werbungskosten nach § 9 I 1 EStG absetzen. Niemand zweifelt in diesem Fall an der Rechtmäßigkeit des Werbungskostenabzugs für die Jahre der Vermietung, auch wenn nicht mehr klar ist, ob der Steuerpflichtige dieses Haus auch ohne die Absicht der Eigennutzung erworben hätte. Das ist Ausdruck der Ausgestaltung als Jahressteuer nach § 25 I EStG. Es kann nun aber nicht davon abhängen, ob Aufwendungen wegen der langen Nutzungsdauer des Wirtschaftsguts über mehrere Veranlagungszeiträume hinweg getätigt werden oder ob sie wegen der kurzen Nutzungsdauer nur einmalig anfallen. In der Totalbetrachtung über die gesamte Nutzungszeit sind die Fixkosten beider Vorfälle gemischt veranlasst. Die Aufwendungen für das Haus sind nur über mehrere Veranlagungszeiträume nach Veranlassungen getrennt. Die Aufwendungen für einen einmaligen Vorfall ballen sich in einem Veranlagungszeitraum zusammen. Letztlich kommt es aber in beiden Fällen zu einer prozentualen Aufteilung der Fixkosten.

Indes kann man der Kritik allerdings zugestehen, dass wohl gerade bei einmaligen Vorfällen ein gewisses Potential für „Mitnahmeeffekte“³²⁶ nicht von der Hand zu weisen ist. Ein beruflicher Termin auf Mallorca eröffnet mehr private Gestaltungsmöglichkeiten als der Erwerb eines Hauses zur Vermietung. Das sollte man im Einzelfall jedoch eher in der Weise berücksichtigen, dass man eventuell eine Aufteilung nach Angemessenheit oder Mehraufwand der Aufteilung nach Verhältnissen vorzieht, je nach dem, ob man in dem zu beurteilenden Fall typischerweise Privataufwand oder Erwerbsaufwand mit jeweiligem „Exzesspotential“ sehen will. Der Verhältnismethode stehen diese Bedenken jedenfalls nicht grundsätzlich entgegen.

3.4 Die Verhältnismethode in der Rechtsprechung des BFH

Die Verhältnismethode ist die vom BFH schon vor der Aufgabe des allgemeinen Aufteilungs- und Abzugsverbots zumeist gewählte Aufteilungsmethode gewesen. Der BFH hatte auch während seiner ständigen Rechtsprechung anerkannt, dass eine Aufteilung gemischter Auf-

³²⁴ Ähnlich schon Drenseck DB 1987, 2483 (2484); Ruppe DStJG 3 (1980), 103 (142 f.); vgl. auch *Söhn* in: K/S/M EStG § 4 Rn E110 (dort Fn 215)

³²⁵ Das Beispiel ist eine Modifikation des von Drenseck DB 1987, 2483 (2484) genutzten Beispiels

³²⁶ So Englisch DStR 2009 Beihefte Heft 34, 92 (95)

wendungen dann möglich sei, wenn diese leicht vorzunehmen sei und nach objektiv überprüfbaren Kriterien erfolgen könne.³²⁷ So hat der BFH wohl stets unbenannt angenommen, dass die Verhältnismethode eine leichte Trennung ermögliche. Wenn die die Verhältnisse bestimmenden Faktoren objektiv nachprüfbar waren, kam eine Aufteilung in Betracht.

Eine Aufteilung nach Verhältnissen hat der BFH etwa für zulässig erachtet bei der Telefongrundgebühr nach dem Verhältnis der Kosten der Einzelgespräche,³²⁸ bei den Kosten für die Erhaltung einer Fluglizenz entsprechend dem Verhältnis der Flüge,³²⁹ bei Kontoführungsgebühren nach dem Verhältnis privater und erwerbsdienlicher Kontobewegungen³³⁰ und bei wechselnder Eigennutzung/Fremdvermietung einer Ferienwohnung entsprechend den zeitlichen Verhältnissen der Nutzung.³³¹

4. Aufteilung durch Schätzung

In Teilen der Literatur befindet sich eine Meinung im Vordringen, die davon ausgeht, dass es keine untrennbaren gemischten Aufwendungen gebe, sondern dass jeder Aufwand im Wege der Schätzung in private und erwerbsdienliche Anteile geteilt werden könne.³³²

4.1 Gesetzliche Grundlagen der Schätzung

Die Schätzung von Besteuerungsgrundlagen ist in § 162 AO für das Steuerermittlungsverfahren geregelt. Nach § 162 I 1 AO hat die Steuerbehörde die Besteuerungsgrundlagen zu schätzen, soweit sie diese nicht ermitteln oder berechnen kann. Damit ist auch der Zweck der Vorschrift letztlich schon beschrieben. Die Schätzungsbefugnis des § 162 AO ist eine besondere Form der Sachverhaltsermittlung.³³³ Nur ein Sachverhalt, der nicht ermittelt oder berechnet werden kann, darf geschätzt werden.

4.2 Regelungsmechanismus der Schätzung

Die Schätzung hat aufgrund ihres Charakters als besondere Art der Sachverhaltsermittlung keinen Regelungsmechanismus, der eine Aufteilung beschreiben könnte. Die Schätzung soll vielmehr durch ein reduziertes Beweismaß dazu dienen, einen Sachverhalt möglichst reali-

³²⁷ BFH v. 19.10.1970 GrS 2/70 = BStBl II 1971, 17 (20 f.)

³²⁸ BFH v. 21.11.1980 VI R 202/79 = BStBl II 1981, 131 (134 f.)

³²⁹ BFH v. 27.02.1985 I R 20/82 = BStBl II 1985, 458 (459 f.)

³³⁰ BFH v. 09.05.1984 VI R 63/80 = BStBl II 1984, 560 (561 f.)

³³¹ BFH v. 06.11.2001 IX R 97/00 = BStBl II 2002, 726 (729)

³³² Weber StuW 2009, 184 (194); Steck DStZ 2011, 191 (203 ff.); Ruppe DStJG 3 (1980), 103 (141 f.); Arndt in: K/S/M EStG § 12 Rn A 76; Lang (Fn 24) S. 329 (dort Fn 303); Heymann (Fn 1) S. 48 f.; wohl auch Tipke StRO II (2.Auflage) S. 769; vgl. auch die Nachweise bei Söhn in: K/S/M EStG § 4 Rn E111 (dort Fn 225)

³³³ Rüsken in: Klein AO (12.Auflage) § 162 Rn 1; Cöster in: Pahlke/Koenig AO (2.Auflage) § 162 Rn 1; Seer in: Tipke/Kruse AO § 162 Rn 2; BFH v. 18.05.1993 VII R 44/92 = BB 1993, 2517 (2517)

tätsgerecht zu erfassen.³³⁴ Aus diesem Grund sind etwa Schätzungen sowohl in Bezug auf steuererhöhende wie auch steuersenkende Tatsachen vorzunehmen.³³⁵

Diese Vorgabe wird denn auch herangezogen, um zu begründen, warum die Aufteilung gemischter Aufwendungen durch Schätzung geboten ist.³³⁶ Weiterhin beinhaltet eine Aufteilung gemischter Aufwendungen (zur Not mit 50/50) stets eine höhere Gewähr für die Richtigkeit des Ergebnisses als eine Nichtaufteilung, die sich als nichts anderes als eine Aufteilung im Verhältnis 100 zu 0 Aufteilung darstelle.³³⁷

4.3 Die Problematik der Untrennbarkeit gemischter Aufwendungen

Die für mich zentrale Problemstellung einer Aufteilung durch Schätzung liegt in der Frage, ob es so etwas wie die materielle Untrennbarkeit von gemischten Aufwendungen gibt. Zentral für die Befürworter der Aufteilung durch Schätzung ist, dass es keine untrennbaren gemischten Aufwendungen gebe, weil alle Aufwendungen im Wege der Schätzung aufgeteilt werden könnten.³³⁸ Eine Unterscheidung zwischen trennbaren und untrennbaren gemischten Aufwendungen sei dem Gesetz nicht zu entnehmen.³³⁹

Die Frage nach der Anwendbarkeit einer Aufteilung durch Schätzung nach § 162 AO muss meines Erachtens unter Beachtung von Sinn und Zweck der Vorschrift und dessen eigentlichem Anwendungsbereich erfolgen.

§ 162 AO ist eine Vorschrift, die eine besondere Form der Sachverhaltsermittlung durch Schätzung der Besteuerungsgrundlagen ermöglicht. Sie ist also im Grundsatz³⁴⁰ eine formelle Norm. Damit muss klar sein, dass die Befürworter einer Aufteilung durch Schätzung konsequenterweise die Frage der Teilbarkeit gemischter Aufwendungen primär als eine Frage mangelhafter Sachverhaltsaufklärung auffassen. Nach dieser Auffassung ließe sich jeder gemischte Aufwand teilen, weil die Aufteilung nur daran scheitern könne, dass sich der Sachverhalt nicht weiter aufklären ließe. Denn vorrangig soll § 162 AO ein solches Sachverhaltsdefizit beheben.³⁴¹ Dieser Auffassung liegt also die Annahme zugrunde, dass, wenn nur der Finanz-

³³⁴ Seer in: Tipke/Kruse AO § 162 Rn 2; Cöster in: Pahlke/Koenig AO (2.Auflage) § 162 Rn 4 m.w.N.

³³⁵ Rüskens in: Klein AO (12.Auflage) § 162 Rn 13; Seer in: Tipke/Kruse AO § 162 Rn 24

³³⁶ Steck DStZ 2011, 191 (203)

³³⁷ Weber StuW 2009, 184 (194); Steck DStZ 2011, 191 (204); vgl. auch Heymann (Fn 1) S. 47

³³⁸ Weber StuW 2009, 184 (194); Steck DStZ 2011, 191 (204); Arndt in: K/S/M EStG § 12 Rn A 76.; Heymann (Fn 1) S. 44

³³⁹ Arndt in: K/S/M EStG § 12 Rn A 74 f.; dem zustimmend Weber StuW 2009, 184 (194)

³⁴⁰ Vgl. zu der Frage, inwiefern unter „Besteuerungsgrundlagen“ im Sinne von § 162 I 1 AO auch rechtliche Fragen zu subsumieren sind Seer in: Tipke/Kruse AO § 162 Rn 19 f.; Cöster in: Pahlke/Koenig AO (2.Auflage) § 162 Rn 33; Rüskens in: Klein AO (12.Auflage) § 162 Rn 10

³⁴¹ Seer in: Tipke/Kruse AO § 162 Rn 30; Rüskens in: Klein AO (12.Auflage) § 162 Rn 20; Cöster in: Pahlke/Koenig AO (2.Auflage) § 162 Rn 43; BFH v. 18.12.1984 VIII R 195/82 = BStBl II 1986, 226 (228 f.); BFH v. 19.02.1987 IV R 143/84 = BStBl II 1987, 412 (413)

beamte den Vorgang genau genug mitverfolgen würde oder könnte, sich eine Aufteilung des gemischten Aufwands stets ergeben würde.³⁴²

Damit nimmt man der Aufteilbarkeit von gemischten Aufwendungen allerdings den Charakter als materielles Problem. Dass die Aufteilbarkeit von Aufwendungen keine formelle Frage eines mangelhaft aufgeklärten Sachverhalts, sondern eine Frage des materiellen Rechts ist, zeigt sich für mich schon am Gegenteil der Aufteilbarkeit, nämlich dem Zusammenwirken von Veranlassungsbeiträgen.

Das Zusammenwirken von verschiedenen Veranlassungsbeiträgen, die in einem Aufwand münden, nennt man gemischte Aufwendungen. Auch hier ergeben sich nach der Wesentlichkeitstheorie Möglichkeiten, Aufwand als „teilbar“ und somit als eindeutig erwerbsdienlich oder eindeutig privat veranlasst aufzufassen. Auch hier wird aufgrund eines entsprechenden Sachverhalts eine entsprechende materielle Wertung abgegeben. Niemand kommt auf die Idee, die Entstehung gemischter Aufwendungen nur als formelles Problem eines im Vergleich zu eindeutig veranlassten Aufwendungen mangelhaft aufgeklärten Sachverhalts aufzufassen. Konsequenterweise müssten die Vertreter der Aufteilung durch Schätzung annehmen, dass es sich auch bei der Entstehung gemischter Aufwendungen nur um ein Problem eines unzureichend aufgeklärten Sachverhalts handelt. Wenn aber schon die Entstehung gemischter Aufwendungen ein materielles Problem ist, so erscheint es mehr als fraglich, die Trennbarkeit als formell zu lösendes Problem aufzufassen.

Aus diesem materiellen Verständnis der Frage der Trennbarkeit wird auch klar, warum es – entgegen den Vertretern einer schätzungsweisen Aufteilung³⁴³ – keine gesetzliche Kodifizierung von trennbaren und untrennbaren Aufwendungen braucht. Die Trennbarkeit ist die materielle Kehrseite des materiellen Zusammenwirkens von Veranlassungsbeiträgen.

Die Nichtanwendbarkeit einer formellen Norm zur Lösung eines materiellen Problems lässt sich auch nicht durch Gerechtigkeitserwägungen „hinwegwischen“. Man mag der These, dass die Aufteilung grundsätzlich das gerechtere Ergebnis gegenüber einer Nichtberücksichtigung liefert, im Kern zustimmen. Jedoch muss man sich auch fragen, inwiefern die schätzungsweise Aufteilung das gerechtere Ergebnis gegenüber den schon vorhandenen Aufteilungsmethoden darstellt. Warum sollte derjenige, dessen feststehende Verhältnisse etwa eine Aufteilung von 30 zu 70 gebieten, sich so behandeln lassen, wenn bei der schätzungsweisen Aufteilung

³⁴² So schlägt etwa Heymann (Fn 1) S. 49 vor, dass sich die Schätzung auf den Sachverhalt eines zeitlichen Nutzungsverhältnisses im Sinne der Verhältnismethode beziehen könne und sich die Aufteilung dann durch das schätzungsweise festgestellte Nutzungsverhältnis ergebe.

³⁴³ Siehe oben Fn 339

zumeist eine hälftige Teilung angenommen werden würde. Denn diese hälftige Teilung stellt die „Salomonische Weisheit“ dar, auf die man sich in den meisten Zweifelsfällen hinausreden wird.³⁴⁴ Wer also durch Schätzung aufteilen will, der muss meines Erachtens immer durch Schätzung aufteilen.

Weiterhin bleiben die Vertreter der schätzungsweisen Aufteilung eine schlüssige Definition des Anwendungsbereichs von § 12 Nr. 1 Satz 2 EStG schuldig.³⁴⁵ Der Gesetzgeber ging, auch wenn sich dies nicht deutlich im Wortlaut des § 12 Nr. 1 Satz 2 EStG niederschlägt, von der Möglichkeit der Untrennbarkeit gemischter Aufwendungen aus.³⁴⁶ Wenn die Norm nicht die Nichtabziehbarkeit untrennbar gemischter Aufwendungen regelt, so bleibt wieder nur die inhaltslose und auch nur in der Gesetzesbegründung verwendete Bezeichnung der „Repräsentationsaufwendungen“, um den Anwendungsbereich von § 12 Nr. 1 Satz 2 EStG zu definieren.

Es lässt sich also festhalten, dass die Antwort auf die materielle Frage der Teilung nicht in einer formellen Verfahrensnorm wie § 162 AO gefunden werden kann. Die materiellen Teilungsmethoden des EStG sind die oben genannten Methoden der Angemessenheit, des Mehraufwands und die Verhältnismethode.

Indes hat auch § 162 AO im Rahmen der Aufteilung gemischter Aufwendungen gewisse Bedeutung. Die Vorschrift erlaubt nicht die Teilung an sich, sondern kann in solchen Fällen, in denen die materielle Teilung nach Überzeugung des Rechtsanwenders tatsächlich nur an einem Sachverhaltsdefizit scheitert, zur Lösung beitragen.

Solche Fälle können sich im Rahmen der Verhältnismethode etwa im Bereich von Aufwendungen im schwer zu kontrollierenden häuslichen Bereich (häusliches Arbeitszimmer, oder ein im häuslichen Bereich aufgestellter PC)³⁴⁷ ergeben.

Auch bei der Teilung nach Mehraufwand der Höhe nach wird man in einigen Fällen auf eine Schätzung zurückgreifen müssen, was auch von Seiten der Rechtsprechung schon so praktiziert worden ist.³⁴⁸

Beide Gedanken sollen im Rahmen der Auseinandersetzung mit der neueren Rechtsprechung nochmals erläutert werden.³⁴⁹

³⁴⁴ Das sind nicht nur die Vorschläge von Steck DStZ 2011, 191 (204); Heymann (Fn 1) S. 47 oder auch Jochum DStZ 2010, 665 (670); sondern auch der BFH gibt in Zweifelsfällen eine hälftige Teilung als Leitfaden aus. So etwa BFH v. 06.11.2001 IX R 97/00 = BStBl II 2002, 726 (729); BFH v. 19.02.2004 VI R 135/01 = BStBl II 2004, 958 (961 f.); BFH v. 24.02.2011 VI R 12/10 = BStBl II 2011, 796 (797)

³⁴⁵ Siehe dazu oben S. 27 ff.

³⁴⁶ Siehe dazu die amtliche Begründung in RStBl 1935, 33 (41)

³⁴⁷ Dazu auch sogleich

³⁴⁸ Vgl. für gemischte Aufwendungen Fn 278 und für außergewöhnliche Belastungen Fn 287

Diese Schätzung erfolgt aber erst, nachdem der Rechtsanwender zu seiner Überzeugung Kriterien für eine materielle Teilungswertung feststellen konnte. Hierin ist der Unterschied zu einer Aufteilung durch Schätzung zu sehen.

4.4 Aufteilung durch Schätzung in der Rechtsprechung des BFH?

Auch wenn die Aufteilung durch Schätzung nach hier vertretener Auffassung nicht zulässig ist, gibt es Entscheidungen des BFH, die jedenfalls die Annahme der Möglichkeit dieser Aufteilungsmethode durchaus nahe legen.³⁵⁰ Das soll exemplarisch für die Aufteilung der Kosten eines gemischt genutzten, privaten PCs aufgezeigt werden.³⁵¹

In dem vom BFH entschiedenen Fall³⁵² ging es um die Anschaffung eines privaten PCs, den der angestellte Steuerpflichtige bei sich zu Hause aufstellte. Dabei konnte er unter anderem durch eine Auskunft seines Arbeitgebers objektiv nachweisen, dass der PC zur Überzeugung des Gerichts beruflich genutzt wurde, da die dem Steuerpflichtigen auf der Arbeit zur Verfügung stehenden PCs nicht die für seine Tätigkeit erforderliche Ausstattung besaßen. Der Steuerpflichtige gab zu, dass dieser PC auch für private Belange benutzt wurde. Angaben zu dem jeweiligen Umfang konnten vom Steuerpflichtigen nur subjektiv und durch ihn geschätzt dargelegt werden.

Einen erheblichen Schwerpunkt der Entscheidungsgründe bildete zunächst die Auseinandersetzung des BFH mit dem damals noch geltenden allgemeinen Aufteilungs- und Abzugsverbot. Dabei stellte der BFH fest, dass eine Teilung (als Ausnahme vom Aufteilungsverbot) nur dann möglich sei, wenn eine leichte, eindeutige und objektive Aufteilung möglich sei.³⁵³ Lägen dessen Voraussetzungen nicht vor, dann könne auch nicht im Wege der Schätzung aufgeteilt werden.³⁵⁴

Mangels objektiver Daten zum Umfang der beruflichen und der privaten Nutzung des PCs sah sich der BFH außer Stande, den Fall selbst zu entscheiden und gab deswegen die weitere Ermittlung des Sachverhalts in Bezug auf den Umfang der beruflichen und privaten Nutzung

³⁴⁹ Siehe dazu unten S. 84 ff. und S. 93 ff.

³⁵⁰ Siehe Steck DStZ 2011, 191 (204) als auch Heymann (Fn 1) S. 61 ff., die sich beide auf die folgende Entscheidung berufen.

³⁵¹ Auch die Aufteilung der Kosten einer teilweise selbst genutzten und teilweise vermieteten Ferienwohnung nach BFH v. 06.11.2001 IX R 97/00 = BStBl II 2002, 726 ff. geht in die gleiche Richtung.

³⁵² BFH v. 19.02.2004 VI R 135/01 = BStBl II 2004, 958 ff.; siehe auch BFH v. 10.03.2004 VI R 44/02 = BFH/NV 2004, 1242

³⁵³ BFH BStBl II 2004, 958 (960)

³⁵⁴ BFH BStBl II 2004, 958 (960)

auf.³⁵⁵ Sollte dies nicht fruchtbar sein, so zog der BFH – auch wegen der Schwierigkeiten der Ermittlung bei einem in der eigenen Wohnung aufgestellten PC – eine zur Not hälftige Teilung in Betracht.³⁵⁶

Die hier vorgeschlagene Aufteilung könnte man durchaus als Aufteilung durch Schätzung auffassen.³⁵⁷ In dem entschiedenen Fall liegt der Schwerpunkt allerdings in einer mangelhaften Sachverhaltsaufklärung. Dies ist den unzureichenden Ermittlungsmöglichkeiten der Finanzbehörden im Rahmen der durch Art. 13 GG geschützten Wohnung des Steuerpflichtigen geschuldet.³⁵⁸ Es ist rechtlich unmöglich und tatsächlich unzumutbar, den Umfang der Nutzung eines PCs im häuslichen Bereich objektiv zu überprüfen. Es lässt sich hier allerdings durchaus fragen, ob dies nicht prinzipiell bei allen „untrennbaren“ gemischten Aufwendungen der Fall ist, denn genau so müsste man die Problemlage bei einem formellen Verständnis der gemischten Aufwendungen verstehen.³⁵⁹

Ein entscheidender Unterschied zu einer Aufteilung durch Schätzung ist hier allerdings eine nach meiner Ansicht unbenannte Wertung zur materiellen Aufteilbarkeit dieses gemischten Aufwands. Diese liegt in der vom BFH unbenannten Annahme, dass die Arbeiten am PC (also die konkrete Nutzung) stets eindeutig zugeordnet werden kann. Der BFH nimmt (wohl aus allgemeiner Lebenserfahrung?) an, dass der Steuerpflichtige an einem PC stets nur beruflich oder nur privat – jedenfalls aber jeweils eindeutig veranlasst – arbeitet. Objektiv nachgewiesen im eigentlichen Sinne war dies nicht³⁶⁰ und könnte auch nur durch einen objektiven Nachweis über die konkrete Nutzung geführt werden. Letzterer ist aber im häuslichen Bereich schon strukturell nie möglich. Der BFH „antizipiert“ also die Verhältnismethode, ohne dass der bewiesene Sachverhalt dies hergibt.

Welche Kriterien nun die Unterscheidung zwischen materiell trennbaren – und damit auch unter Zuhilfenahme der Schätzung teilbaren – und materiell untrennbaren Aufwendungen rechtfertigen, ist – wie bei deren Zusammenspiel³⁶¹ eine nur im Einzelfall beantwortbare Wertungsfrage. In dem hier entschiedenen Fall kann ich jedenfalls der unbenannten Wertung, dass die konkrete Nutzung eines PCs stets eindeutig veranlasst ist, durchaus folgen. Ist man hier-

³⁵⁵ BFH BStBl II 2004, 958 (961)

³⁵⁶ BFH BStBl II 2004, 958 (961 f.); siehe auch BFH BFH/NV 2004, 1242

³⁵⁷ Siehe die Nachweise in Fn 350

³⁵⁸ So auch Fischer NWB 2010, 412 (419 f.); Nöcker jurisPR-SteuerR 40/2011 Anm 4 (unter C. a.E.)

³⁵⁹ Siehe dazu oben S. 60 ff.

³⁶⁰ Insbesondere die Bescheinigung des Arbeitsgebers kann die konkrete Verwendung nicht nachweisen.

³⁶¹ Siehe dazu oben S. 16 f.

von überzeugt, so kann die Schätzung die mangelhafte Kontrollierbarkeit des Sachverhalts kompensieren.

Durch die nicht vorhandene Auseinandersetzung mit dieser Frage, bewegt sich die obige Entscheidung des BFH allerdings auf sehr dünnem Eis und leistet dadurch der Annahme einer Aufteilungsmethode durch Schätzung Vortrieb.

III. Zusammenfassung

Als wichtigste Ergebnisse dieses Teils der Arbeit sind festzuhalten:

- Gemischte Aufwendungen werden entweder durch eine einheitliche Zuordnung des gesamten Aufwands oder durch eine Teilung der Erwerbs- oder Privatsphäre behandelt.
- Für die einheitliche Zuordnung spielen die durch die Wesentlichkeitstheorie bezeichneten Wertungsentscheidungen im Einzelfall eine zentrale Rolle.
- Diese Wertungsentscheidungen im Einzelfall sind nicht vorhersehbar und nicht quantifizierbar. Eine gewisse Vorhersehbarkeit bietet im Rahmen typischerweise privat veranlassten Aufwand die Methodik des Mehraufwands.
- § 12 Nr. 1 Satz 2 EStG regelt die einheitliche Nichtabziehbarkeit von untrennbar gemischt veranlassten Aufwendungen.
- Für die Aufteilung von gemischten Aufwendungen stellt das materielle Recht die Methoden der Angemessenheit, des Mehraufwands und die Verhältnismethode zur Verfügung.
- All diesen Trennungsmethoden ist nicht nur eine Teilung („der Höhe nach“) sondern auch eine einheitliche Zuordnung („dem Grunde nach“) gemischten Aufwands immanent.
- Angemessenheit kommt dabei die Funktion zu, dem privaten Exzess („nach oben“) in typischerweise erwerbsdienlich veranlasstem Aufwand zu messen.
- Mehraufwand kommt dabei die Funktion zu, den erwerbsdienlichen Exzess („nach oben“) in typischerweise privat veranlasstem Aufwand zu messen.
- Die Verhältnismethode teilt gemischt veranlassten Aufwand, der keinen typischen Einschlag hinsichtlich seiner Veranlassung aufweist, „seitlich“ auf.
- Eine Aufteilung durch Schätzung ist mangels materiell rechtlicher Fundierung unzulässig. Eine Schätzung kann jedoch dann herangezogen werden, wenn eine materielle Teilungsmethode an einem formellen Sachverhaltsdefizit scheitert.

C. Gemischte Aufwendungen in der geänderten Rechtsprechung des BFH

Die einfach gesetzliche Betrachtung der gemischten Aufwendungen soll die Darstellung und kritische Würdigung der geänderten Rechtsprechung des BFH zu diesem Thema beschließen. Dabei bildet die Entscheidung des Großen Senats des BFH vom 21.09.2009³⁶² den Ausgangspunkt und soll dort, wo es möglich ist, durch seitdem ergangene Folgeentscheidungen konkretisiert werden.

I. Sachverhalt und Gegenstand der Entscheidung

Der Beschluss des Großen Senats erging auf Vorlage des VI. Senats des BFH hin.³⁶³ Dieser hatte über folgenden Sachverhalt zu entscheiden.

Der Steuerpflichtige (und gleichzeitig Revisionsbeklagte) bezog im Jahr 1994 Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit als sog. „EDV-Controller“ bei einem Versicherungsunternehmen. In diesem Jahr besuchte er eine Computer-Messe in Las Vegas. Der Steuerpflichtige flog am Freitag, den 11.11.1994 nach Las Vegas. Die Messe selbst fand von Montag, den 14.11. bis Donnerstag, den 17.11. statt. Bis auf donnerstags³⁶⁴ sah das Programm der Messe vor- und nachmittags Fachveranstaltungen wie Vorträge und Diskussionen vor. Am Samstag, den 19.11. flog der Steuerpflichtige zurück nach Deutschland.

Nach Klage zum Finanzgericht wurden dem Steuerpflichtigen 4/7 der durch die Reise entstandenen Flugkosten als Werbungskosten nach § 9 I 1 EStG anerkannt, da von den 7 Tagen Aufenthalt in Las Vegas 4 Tage als beruflich veranlasst angesehen werden konnten. Der VI. Senat des BFH wollte die hiergegen eingelegte Revision des Finanzamtes, die sich auf die falsche Anwendung von § 12 Nr. 1 Satz 2 EStG stützte, als unbegründet zurückweisen. Er sah sich jedoch wegen der Rechtsprechung des BFH zum sog. allgemeinen Aufteilungs- und Abzugsverbot für gemischte Aufwendungen – und im speziellen für Reisekosten³⁶⁵ – hieran gehindert und legte die Frage der Aufteilbarkeit der Reisekosten dem Großen Senat des BFH vor.

Der Beschluss vom 21.09.2009 erlangt also unmittelbare Bedeutung nur für die Aufteilbarkeit von gemischt veranlassten Reisekosten. Aufgrund der in der Entscheidung erfolgten Auseinandersetzung mit § 12 Nr. 1 Satz 2 EStG und der dort manifestierten Ablehnung eines allgemeinen Aufteilungs- und Abzugsverbots für gemischte Aufwendungen können die dort niedergelegten Grundsätze allerdings auf alle gemischten Aufwendungen übertragen werden.

³⁶² BFH v. 21.09.2009 GrS 1/06 = BStBl II 2010, 672 ff.

³⁶³ BFH v. 20.07.2006 VI R 94/01 = BStBl II 2007, 121 ff.

³⁶⁴ Am Donnerstag sah das Programm nur Veranstaltungen bis in den frühen Nachmittag vor.

³⁶⁵ Siehe insbesondere BFH v. 27.11.1978 GrS 8/77 = BStBl II 1979, 213 ff.

II. Aufgabe des allgemeinen Aufteilungs- und Abzugsverbots

Im Rahmen dieser Entscheidung lehnt der Große Senat die früher vertretene³⁶⁶ Interpretation von § 12 Nr. 1 Satz 2 EStG als allgemeines Aufteilungs- und Abzugsverbot explizit ab³⁶⁷ und reagiert somit auf die weit überwiegende Kritik der Literatur³⁶⁸ an dieser Auslegung. Sowohl Wortlaut als auch die amtliche Begründung³⁶⁹ legten zwar ein Abzugsverbot, jedoch kein Aufteilungsverbot nahe.³⁷⁰ Auch die ursprünglich für das allgemeine Aufteilungs- und Abzugsverbot angeführte Steuergerechtigkeit³⁷¹ spreche nicht gegen eine Aufteilung von gemischten Aufwendungen. Stehe fest, dass ein Teil der Aufwendungen erwerbsdienlich veranlasst ist und wird nur dieser Teil zum Abzug zugelassen, so sei eine missbräuchliche Verlagerung von Privataufwendungen nicht zu befürchten.³⁷² Anschaulich führt der BFH aus:

*„Im Übrigen kann Steuerpflichtigen der Abzug von Betriebsausgaben oder Werbungskosten nicht mit der Begründung versagt werden, ihr Beruf erfordere Aufwendungen, die für andere Steuerpflichtige Privataufwendungen sind. So ist z.B. ein Hobby-Skiläufer nicht dadurch benachteiligt, dass für den Berufs-Skilehrer die neu angeschafften Skier Arbeitsmittel i.S. von § 9 Abs. 1 Nr. 6 EStG sind.“*³⁷³

Der Gefahr einer Verlagerung privater Aufwendungen in den Bereich erwerbsdienlicher Aufwendungen könne durch die Feststellungslast begegnet werden.³⁷⁴ Bestünden gewichtige Zweifel an der erwerbsdienlichen Veranlassung, so käme schon deswegen eine Berücksichtigung des Aufwands nicht in Betracht.³⁷⁵

Die Aufgabe des allgemeinen Aufteilungs- und Abzugsverbots ist zu Recht – trotz Kritik an Details – von einer überwältigenden Mehrheit³⁷⁶ der Literaturstimmen positiv aufgenommen worden.³⁷⁷

III. Vom Aufteilungsverbot zum Aufteilungsgebot

Aufgrund der Abkehr vom allgemeinen Aufteilungs- und Abzugsverbot hatte der Große Senat sich auch mit der Frage auseinanderzusetzen, wie gemischte Aufwendungen nun nach den

³⁶⁶ So ausgelegt seit den Entscheidungen in Fn 162

³⁶⁷ BFH BStBl II 2010, 672 (681 ff.)

³⁶⁸ Vergleiche die Nachweise in BStBl II 2010, 672 (680)

³⁶⁹ Vergleiche zu diesen Punkten oben S. 26 ff.

³⁷⁰ BFH BStBl II 2010, 672 (681 f.)

³⁷¹ Vergleiche dazu oben S. 26 f.

³⁷² BFH BStBl II 2010, 672 (682)

³⁷³ BFH BStBl II 2010, 672 (682)

³⁷⁴ BFH BStBl II 2010, 672 (683)

³⁷⁵ BFH BStBl II 2010, 672 (683)

³⁷⁶ Kritisch nur Urban DS 2010, 87 (91 f.), der das weiterhin bestehende Missbrauchspotential betont.

³⁷⁷ Vgl. nur Fischer NWB 2010, 412 (413); Jochum DSStZ 2010, 665 (673); Leisner-Egensperger DSStZ 2010, 185 (194); Steck DSStZ 2011, 191 (192); Söhn in: FS Spindler S. 795 (807); v. Glasenapp BB 2011, 160 (163); Kratzsch in: Frotzcher EStG § 12 Rn 38

allgemeinen Regeln des EStG zu behandeln sind, wenn sich § 12 Nr. 1 Satz 2 EStG hierzu keine allgemeine Aussage mehr entnehmen lässt.

Der Große Senat des BFH führt aus:

„Enthält eine Reise abgrenzbare berufliche und private Veranlassungsbeiträge, die jeweils nicht von völlig untergeordneter Bedeutung sind (z.B. einer beruflich veranlassten Reise wird ein Urlaub hinzugefügt), so erfordert es das Nettoprinzip, den beruflich veranlassten Teil der Reisekosten zum Abzug zuzulassen. (...)

Reisekosten, die sowohl den beruflichen als auch den privaten Reisetil betreffen (z.B. Kosten der Hin- und Rückreise zu einem Auslandsaufenthalt, der berufliche und private Teile umfasst), sind zur Umsetzung des Nettoprinzips ebenfalls aufzuteilen.“³⁷⁸

Auch Folgeentscheidungen weiterer BFH-Senate folgen diesen Leitlinien.³⁷⁹

Soweit die erste der oben zitierten Ausführungen betroffen ist, enthält die Entscheidung meiner Ansicht nach keinerlei neue bzw. von bisheriger Rechtsprechung abweichende Aussage.³⁸⁰ Der BFH macht mit der ersten Aussage nur klar, dass man sich mit dem nichtssagenden Begriff der „Reisekosten“ nicht zufrieden geben darf, soweit eine weitere Unterteilung nach verschiedenen Veranlassungsbeiträgen noch möglich ist. Insofern wird klargestellt, dass Kostenbestandteile, die man im weitesten Sinne noch als „Reisekosten“ bezeichnen könnte, selbständig zu betrachten sind, wenn sie „abgrenzbar“ sind. Dies war aber auch schon vor der Aufgabe des allgemeinen Aufteilungs- und Abzugsverbots in der Rechtsprechung anerkannt. So hatte der BFH schon früher im Rahmen einer gemischt veranlassten Reise etwa die Kosten für den Besuch eines Fachkongresses am Ort des Urlaubs als „abgrenzbare“ Erwerbsaufwendungen anerkannt.³⁸¹ Dadurch wurde bereits damals der möglichen Auffassung, dass diese Kongresskosten gemischt veranlasste „Reisekosten“ seien, eine Abfuhr erteilt. Ebenso wurden auch die Kosten eines beruflich veranlassten Telefongesprächs stets als abziehbar angesehen, selbst wenn der Apparat auch für private Gespräche genutzt wurde und man insofern von gemischt veranlassten „Telefonkosten“ hätte sprechen können.³⁸² Man kann diese Leitlinie al-

³⁷⁸ BFH BStBl II 2010, 672 (681)

³⁷⁹ BFH v. 21.04.2010 VI R 5/07 = BStBl II 2010, 687 (688); BFH v. 07.05.2013 VIII R 51/10 = BStBl II 2013, 808 (810)

³⁸⁰ So wohl auch Kanzler StbJb 2010/2011 43 (49 f.); Kratzsch in: Frotzcher EStG § 12 Rn 46 f.; a.A. Pezzer DStR 2010, 93 (94)

³⁸¹ BFH v. 27.11.1978 GrS 8/77 = BStBl II 1979, 213 (218 f.)

³⁸² Das galt selbst bei den „restriktivsten“ der wechselvollen Entscheidungen des BFH zu den Telefonkosten wie etwa BFH v. 19.12.1977 VI R 198/76 = BStBl II 1978, 287 (288); BFH v. 19.11.1978 VI R 195/77 = BStBl II 1979, 149 (149)

so dahingehend auffassen, dass die bloße Begrifflichkeit „Reisekosten“ verschiedene Kostenbestandteile einer Reise nicht zwingend im Sinne steuerrechtlicher Veranlassung „zusammenschweißt“. „Reisekosten“ sind also nicht wegen ihrer bloßen Bezeichnung als solche einheitlich zu beurteilen, sondern können steuerrechtlich in verschiedene, jeweils eindeutig veranlasste Bestandteile zerlegbar sein.³⁸³ Nichts anderes ist mit „Abgrenzbarkeit“ in diesem Sinne gemeint.³⁸⁴ Das stellt allerdings noch keine Aufteilung von gemischten Aufwendungen dar, da lediglich steuerrechtlich unbeachtliche „Worthülsen“ wie „Reisekosten“ oder „Telefonkosten“ in steuerrechtlich beachtliche, eindeutig veranlasste Aufwendungen aufgeschlüsselt wurden.³⁸⁵

Soweit die zweite der oben zitierten Aussagen betroffen ist, hat der BFH tatsächlich eine 180°-Drehung vollzogen. Hierdurch hat der BFH nicht mehr und nicht weniger als ein grundsätzliches Aufteilungsgebot für gemischte Aufwendungen aus dem objektiven Nettoprinzip hergeleitet.³⁸⁶ Im Gegensatz zur ersten Aussage werden hier Kostenbestandteile einer Reise behandelt, die zwar als solches „abgrenzbar“ im Sinne der soeben erläuterten Leitlinie sind (etwa die „eigentlichen Reisekosten“ im Sinne von Flugkosten), jedoch gerade keine eindeutige Veranlassung zeigen. Jedenfalls rechtstechnisch ist also seither die Aufteilung von gemischten Aufwendungen die Regel und nicht mehr die Ausnahme.³⁸⁷ Insofern ist es keinesfalls übertrieben, von einem „Paradigmenwechsel“ zu sprechen.³⁸⁸

Der Lösungsansatz ist auch völlig richtig. Wenn man – wie hier vertreten³⁸⁹ – annimmt, dass das gegenwärtige System des EStG die Berücksichtigung von Veranlassungsbeiträgen anstrebt, aber nur beim Einmünden in einen Aufwand als abzugsfähig behandelt, dann erfordert das objektive Nettoprinzip die Aufteilung von Aufwendungen, die durch verschiedene Veranlassungsbeiträge verursacht werden.³⁹⁰

³⁸³ So auch Kanzler StJB 2010/2011, 43 (60); undeutlicher Albert FR 2010, 220 (222); Fischer NWB 2010, 412 (418 und 416), der jedoch auch Fixkosten hierunter bezieht, die gerade nicht „abgrenzbar“ sind. Vgl. auch *Fissenewert* in: H/H/R EStG § 12 Rn 66; *Loschelder* in: Schmidt EStG (33. Auflage) § 12 Rn 10

³⁸⁴ Vergleiche auch die Ausführungen des BFH BStBl II 2010, 672 (683 explizit Rz 118)

³⁸⁵ Fischer NWB 2010, 412 (416) spricht insofern von einer „optischen Täuschung“; vgl. auch Weber StuW 2009, 184 (191) „Zusammenfassung in einer Rechnung“ und *Fissenewert* in: H/H/R EStG § 12 Rn 66

³⁸⁶ So auch die Bewertung von *Loschelder* in: Schmidt EStG (33. Auflage) § 12 Rn 2; *Wied* in: Blümich EStG § 4 Rn 31; *Söhn* in: K/S/M EStG § 4 Rn E113; Streck NJW 2010, 896; Neufang BB 2010, 2409 (2409); Kanzler FR 2011, 680 (681); Geserich NWB 2012, 1287; Drüen StJB 2010/2011, 65 (68); a.A. *Seiler* in: Kirchhof EStG (13. Auflage) § 12 Rn 1

³⁸⁷ *Fissenewert* in: H/H/R EStG § 12 Rn 71; *Söhn* in: K/S/M EStG § 4 Rn E99; *Kratzsch* in: Frotscher EStG § 12 Rn 39

³⁸⁸ Pezzer DStR 2010, 93 (96); Heuermann StBp 2010, 86 (86); in die Richtung auch Leisner-Egensperger DStZ 2010, 185 (187); a.A. Kanzler StJB 2010/2011 S. 43 (44)

³⁸⁹ Siehe oben S. 18 f.

³⁹⁰ So auch Leisner-Egensperger DStZ 2010, 185 (188); Jochum DStZ 2010, 665 (671); Schwenke FR 2011, 1051 (1052); siehe auch Weber StuW 2009, 184 (191)

IV. Leitlinien zur Aufteilung von gemischten Aufwendungen

Aufgrund des statuierten Aufteilungsgebots sind die vom Großen Senat aufgestellten Leitlinien über die Aufteilungsmöglichkeiten und deren Grenzen von zentraler Bedeutung für die zukünftige Behandlung gemischter Aufwendungen. Dabei lassen sich die Leitlinien in materielle und formelle Aussagen unterteilen, wobei die Einordnung in diese Kategorien teilweise nicht trennscharf ist.

1. Materielle Leitlinien

1.1 Untergeordnete Veranlassungsbeiträge

Auch im Rahmen dieser Entscheidung sah sich der Große Senat des BFH veranlasst, zu dem Problemkreis der untergeordneten Veranlassungsbeiträge Stellung zu nehmen. Allerdings wurde hierzu nur die schon bekannte Formel wiederholt, wonach eine untergeordnete private oder erwerbsdienliche Veranlassung nicht zur Qualifikation als gemischte Aufwendungen führen soll, sondern die vollständige Zuordnung als Privat- oder Erwerbsaufwand rechtfertigt.³⁹¹ Insofern ergeben sich hier keine Neuerungen, weshalb auf die Ausführungen zur Wesentlichkeitstheorie und deren Umsetzung in der Rechtsprechung verwiesen werden kann.³⁹²

1.2 Aufteilung nach der Verhältnismethode

Entscheidend für die weitere Entwicklung der Behandlung gemischter Aufwendungen ist die Frage, wie der BFH das oben beschriebene Aufteilungsgebot ausfüllen will.

Jedenfalls für den zugrunde liegenden Fall der gemischt veranlassten „Reisekosten“ (besser: Flugkosten) hat sich der BFH für eine Aufteilung anhand der (im entschiedenen Fall feststehenden) beruflichen und privaten Zeitanteile der Reise entschieden.³⁹³ Die bereits von der Vorinstanz gewählte Aufteilung anhand der einzelnen Reisetage, wonach die ersten beiden und der letzte Tag des Aufenthalts in Las Vegas als privat und die Tage der Computermesse als beruflich veranlasst gewertet wurden, wurde somit gebilligt. Damit legitimiert die Entscheidung grundsätzlich auch die Anwendung der oben beschriebenen Verhältnismethode³⁹⁴ auf die Aufteilung gemischter Aufwendungen. Denn letztlich wird hier ein Verhältnis aus „Nutzungseinheiten“ in der Form von Tagen gebildet, die jeweils selbst eine eindeutige Veranlassung aufweisen.³⁹⁵ Ausdrücklich führt der BFH aus:

³⁹¹ BFH BStBl II 2010, 672 (680 f. und 684)

³⁹² Siehe dazu oben S. 19 ff.

³⁹³ BFH BStBl II 2010, 672 (680)

³⁹⁴ Siehe dazu oben S. 54 ff.

³⁹⁵ So ausdrücklich BFH v. 24.02.2011 VI R 12/10 = BStBl II 2011, 796 (797)

*„Als sachgerechter Aufteilungsmaßstab kommt in derartigen Fällen (gemeint sind gemischt veranlasste Reisen – Anm. d. Verf.) das Verhältnis der beruflichen und privaten Zeitanteile der Reise in Betracht.“*³⁹⁶

Soweit ersichtlich, ist die Verhältnismethode die einzige vom BFH bisher angewendete Methode zur Aufteilung von gemischten Aufwendungen. Ausschließlich „Reisekosten“ wurden bisher in diesem Sinne aufgeteilt³⁹⁷ oder jedenfalls unter Verweis auf die Zeitanteile an die Vorinstanz zurückverwiesen.³⁹⁸ Auch die bisher einzig andere Fallgruppe, die dem BFH zur Entscheidung vorliegt, soll nach dem Verhältnis von Nutzungszeiten aufgeteilt werden. So hat sich der IX. Senat des BFH in seinem Vorlagebeschluss an den Großen Senat zur Aufteilung eines gemischt genutzten, häuslichen Arbeitszimmers dahingehend geäußert, dass nach seiner Ansicht eine Aufteilung der Kosten dieses Zimmers nach dem (geschätzten)³⁹⁹ Verhältnis privater und beruflicher Nutzungszeiten möglich sei.⁴⁰⁰

Aufgrund der wenigen Entscheidungen, die bisher zur Aufteilung gemischter Aufwendungen gefällt wurden, ist es noch nicht möglich, einen Vorrang dieser Methode zu konstatieren, jedoch scheint sich zumindest eine Tendenz zur Verhältnismethode zu zeigen.

1.3 Aufteilung nach anderen Maßstäben oder eindeutige Zuweisung

Dass sich ein Vorrang der Verhältnismethode aus den Ausführungen des Großen Senats zumindest lesen ließe, macht auch eine weitere Leitlinie klar. Insofern führt er aus: *„Als sachgerechter Aufteilungsmaßstab kommt in derartigen Fällen das Verhältnis der beruflichen und privaten Zeitanteile der Reise in Betracht. Das unterschiedliche Gewicht der verschiedenen Veranlassungsbeiträge kann es jedoch im Einzelfall erfordern, einen anderen Aufteilungsmaßstab heranzuziehen oder von einer Aufteilung ganz abzusehen.“*⁴⁰¹

Die Aussage, dass auch ein anderer Maßstab als die Zeitverhältnisse in Betracht gezogen werden kann, deutet für mich nicht auf eine andere Aufteilungsmethode hin, sondern will wohl nur auf andere „Verhältnisse“ hindeuten, die man im Sinne der Verhältnismethode zur Aufteilung nutzen kann.⁴⁰² Insofern eröffnen diese Ausführungen die Aufteilung nach den verschiedensten Nutzungsverhältnissen, wie Flächenanteile, Aufteilung nach Personen, nach

³⁹⁶ BFH BStBl II 2010, 672 (684)

³⁹⁷ Aufteilung nach „Fortbildungsstunden“ in BFH v. 21.04.2010 VI R 66/04 = BStBl II 2010, 685 (687)

³⁹⁸ BFH v. 21.04.2010 VI R 5/07 = BStBl II 2010, 687 (689); BFH v. 09.12.2010 VI R 42/09 = BStBl II 2011, 522 (524)

³⁹⁹ Vgl. dazu die Entscheidung der Vorinstanz FG Niedersachsen v. 24.04.2012 8 K 254/11 = EFG 2012, 2100 ff. unter Berufung auf einen „Tätigkeitsbericht“ des Steuerpflichtigen

⁴⁰⁰ BFH v. 21.11.2013 IX R 23/12 = BStBl II 2014, 312 (313); das Verfahren ist beim Großen Senat unter dem Az. GrS 1/14 anhängig.

⁴⁰¹ BFH BStBl II 2010, 672 (684 f.)

⁴⁰² Ähnlich Kanzler StbJb 2010/2011, 43 (50)

Mengen oder Nutzungsvorgängen.⁴⁰³ In Einzelfällen sollen also andere Aufteilungsmaßstäbe als die Zeitanteile möglich sein, bzw. eine Aufteilung gemischter Aufwendungen kann auch durch eine vollständige Zuweisung – trotz möglicher Aufteilung nach Verhältnissen – ersetzt werden.

1.3.1 Aufteilung nach anderen Maßstäben

Der BFH hat bisher erst zweimal und in inhaltlich fast identischen Fällen von der Möglichkeit Gebrauch gemacht, einen von einem zeitlichen Verhältnis abweichenden Aufteilungsmaßstab zu wählen.⁴⁰⁴

Beide Entscheidungen betrafen Fälle, in denen ein Steuerpflichtiger einen mehrwöchigen Sprachkurs im Ausland besuchte, um seine Fremdsprachenkenntnisse für den Beruf zu verbessern. Im zuerst entschiedenen Fall,⁴⁰⁵ fand dieser Sprachkurs für Englisch in Südafrika statt, wobei der eigentliche Kurs über 4 Wochen hinweg immer von Montags bis Freitags stattfand. Der Kurs begann um 8.30 Uhr und endete gegen 16 Uhr. Zumindest nach Aussage des Steuerpflichtigen war für Freizeitaktivitäten außerhalb der Wochenenden aufgrund von „Hausaufgaben“ für den Sprachkurs keine Zeit. Dem Steuerpflichtigen entstanden Aufwendungen in Form von Kursgebühren und den sonstigen Reisekosten (Flugkosten, Übernachtungskosten, Verpflegungsmehraufwand).

Der BFH trennte in seiner Begründung zunächst die Frage der Abziehbarkeit der Kursgebühren als Werbungskosten von der Frage der Abziehbarkeit der sonstigen Reisekosten.⁴⁰⁶ Diese Trennung dürfte der schon soeben erläuterten Frage der „Abgrenzbarkeit“⁴⁰⁷ geschuldet sein, wonach die Kosten des Sprachkurses jedenfalls eine eindeutig erwerbsdienliche Veranlassung aufweisen können, die bei den sonstigen Reisekosten so nicht unbedingt vorliegen muss.

Der BFH wies weiter darauf hin, dass für die Aufteilung von Reisekosten grundsätzlich die Aufteilung nach Zeitanteilen im Sinne der Entscheidung des Großen Senats in Betracht zu ziehen sei. Jedoch sei die Anwendung des zeitlichen Verhältnisses als Aufteilungsmaßstab auf Fälle beschränkt, in denen die unterschiedlichen – und jeweils eindeutig zuzuordnenden – Veranlassungsbeiträge, die eine gemischte Veranlassung bedingen, nacheinander verwirklicht

⁴⁰³ Vergleiche dazu auch *Fissenewert* in: H/H/R § 12 Rn 68; *Söhn* in: FS Spindler S. 795 (806 f.)

⁴⁰⁴ BFH v. 24.02.2011 VI R 12/10 = BStBl II 2011, 796 f.; BFH v. 09.01.2013 VI B 133/12 = BFH/NV 2013, 552

⁴⁰⁵ Hinsichtlich des Sachverhalts muss auf FG BaWü v. 17.06.2009 1 K 100/07 = EFG 2010, 1100 f. verwiesen werden.

⁴⁰⁶ BFH BStBl II 2011, 796

⁴⁰⁷ Siehe dazu oben S. 67 ff.

werden.⁴⁰⁸ Ein von dieser Regel abweichender Fall läge vor, da im zu entscheidenden Fall die Veranlassungsbeiträge gleichzeitig verwirklicht würden, weil die Wahl des Kursorts (Südafrika) für einen Englisch-Sprachkurs außergewöhnlich sei und eine private Veranlassung in Form eines touristischen Interesses indiziere.⁴⁰⁹ Ein solches Indiz könne durch Besonderheiten des Einzelfalls – wie das Einüben einer landesspezifischen Aussprache – allerdings auch wieder entfallen.⁴¹⁰

Der BFH verwies abschließend darauf, dass in diesem Fall also ein anderer als der zeitliche Maßstab zu wählen sei und falls sich ein solcher nicht finden lasse, eine hälftige Teilung der Reisekosten in Betracht käme.⁴¹¹

Das Urteil ist meines Erachtens zu Recht kritisiert worden, da es mehr Fragen aufwirft, als es beantwortet.⁴¹² Problematisch erscheint mir schon der gesamte Lösungsansatz des BFH. Der entscheidende Ansatzpunkt für das Gericht ist jedenfalls die Annahme einer privaten Mitveranlassung, die sich in der Wahl des außergewöhnlichen Kursorts niederschlägt. Der damit anklingende „Vorwurf“ ist also, dass niemand ohne besonderen Anlass einen Englisch-Sprachkurs an einem so exotischen Ort wie Südafrika besucht, ohne touristische Hintergedanken zu haben. Ähnliches nimmt der BFH auch für einen Spanisch-Sprachkurs in Südamerika an.⁴¹³ Ein Sprachkurs in Großbritannien, Irland oder gar in Deutschland hätte wohl keinerlei Anlass für die Annahme einer privaten Mitveranlassung gegeben.⁴¹⁴ Gleichzeitig hat sich der BFH auch nicht zu einer zeitlichen Aufteilung durchringen können. Was hätte schon dagegen gesprochen, die Wochenenden als privat veranlasst zu qualifizieren?⁴¹⁵ Diesbezüglich befand sich der entscheidende VI. Senat scheinbar in einer Zwickmühle, denn er hatte früher bereits entschieden, dass Wochenenden im Rahmen von mehrwöchigen Sprachkursen nicht als privat veranlasst anzusehen sind.⁴¹⁶ Nach den üblicherweise angelegten Kriterien wäre also ein vollständiger Abzug als Erwerbsaufwendungen die Folge gewesen.⁴¹⁷

⁴⁰⁸ BFH BStBl II 2011, 796 (797)

⁴⁰⁹ BFH BStBl II 2011, 796 (797); so auch BFH/NV 2013, 552

⁴¹⁰ BFH BStBl II 2011, 796 (797)

⁴¹¹ BFH BStBl II 2011, 796 (797); so auch BFH/NV 2013, 552

⁴¹² Kritisch etwa Bergkemper DB 2011, 1144; Kanzler FR 2011, 680 ff.; *Söhn* in: K/S/M EStG § 4 Rn E119

⁴¹³ BFH/NV 2013, 552

⁴¹⁴ So auch die Wertung von Kanzler FR 2011, 680 (681); Schwenke FR 2011, 1051 (1057); vgl. auch BFH v. 13.06.2002 VI R 168/00 = BStBl II 2003, 765 ff. für die Anerkennung der Kosten eines Sprachkurses in Frankreich aufgrund europarechtlicher Einflüsse

⁴¹⁵ Auf die Möglichkeit weisen auch Schneider BFH/PR 2011, 301 (301) und Schwenke FR 2011, 1051 (1057) hin.

⁴¹⁶ BFH v. 13.06.2002 VI R 168/00 = BStBl II 2003, 765 (768)

⁴¹⁷ In diese Richtung denkt wohl auch Kanzler FR 2011, 680 (681)

All diese Gedanken zusammenfassend erscheint es mir verwunderlich, warum weder BFH noch Literatur die Lösung dieses Falles anhand § 9 V 1 i.V.m. § 4 V 1 Nr. 7 EStG in Betracht gezogen haben. Die Aufteilung nach Angemessenheit ist exakt die Methodik, die den hier vorliegenden Fall lösen kann.⁴¹⁸ Es geht nach hier vertretener Ansicht um die Behandlung eines atypisch privat veranlassten „Exzess“ im Rahmen von typischerweise beruflich veranlassten Aufwendungen. Die auf der Ungewöhnlichkeit eines Sprachkurses in Südafrika basierende Argumentation lässt für mich die Notwendigkeit eines Aufteilungsmaßstabs anhand eines Fremdvergleichs mit dem „Üblichen“, „Notwendigen“ – eben dem „Angemessenen“ – deutlich zu Tage treten.⁴¹⁹ Die Lösung dieses Falles wäre also nicht in einem anderen Aufteilungsmaßstab im Sinne der Verhältnismethode, sondern in einer anderen Aufteilungsmethodik zu suchen gewesen.

Letztlich verbleiben bei dieser Entscheidung, auch wenn man im Ergebnis mit einer Aufteilung wird stets leben können, entscheidende Fragen offen.

Ohne Ausführungen zu den denkbaren Aufteilungsmaßstäben erscheint die Abgrenzung zu untrennbaren, gemischten Aufwendungen nicht möglich, denn im Wege einer Schätzung sind alle Aufwendungen trennbar. Aufgrund der hilfsweise erwähnten „hälftigen“ Teilung, die ja bei allen gemischten Aufwendungen möglich ist, lässt die Entscheidung ebenfalls den Schluss zu, dass hier durch Schätzung aufgeteilt⁴²⁰ wurde. Das würde jedenfalls nicht der Intention des Großen Senats entsprechen.⁴²¹ Aus diesen Gründen müssen die beiden hierzu ergangenen Entscheidungen als in der Begründung fehlerhaft eingestuft werden.

1.3.2 Verzicht auf Aufteilung und eindeutige Zuweisung

Neben einer Aufteilung nach anderen Maßstäben weist der Große Senat auch auf die Möglichkeit hin, – trotz an sich gegebener gemischter Veranlassung – eine eindeutige Zuweisung zu den Privat- oder Erwerbsaufwendungen vorzunehmen. Dankenswerterweise liefern die Entscheidungsgründe auch ein Beispiel, in dem eine solche vollständige Zuweisung möglich ist. Nehme der Steuerpflichtige in dem entschiedenen Fall etwa die Reise aufgrund einer Weisung seines Arbeitsgebers wahr, so könnten die Reisekosten auch vollständig als Erwerbs-

⁴¹⁸ Ausführlich dazu oben S. 33

⁴¹⁹ Die Begrenzung der Reisekosten auf die Höhe, die für einen Besuch eines Sprachkurses in Deutschland oder Großbritannien notwendig wären, klingt auch bei Kanzler FR 2011, 680 (681) und Schwenke FR 2011, 1051 (1057) an.

⁴²⁰ In die Richtung Kanzler FR 2011, 680 (681); Bergkemper jurisPR-SteuerR 24/2011 Anm. 2

⁴²¹ Vgl. auch Nöcker jurisPR-SteuerR 40/2011 Anm. 4; kritisch auch BFH v. 24.08.2012 III B 21/12 = BFH/NV 2012, 1973 (1974); a.A. Geserich NWB 2011, 1761 der in einer hälftigen Teilung einen anderen Aufteilungsmaßstab im Sinne des Großen Senats sehen will.

aufwand anerkannt werden, ohne dass es zwingend darauf ankäme, ob der berufliche Teil der Reise länger als der private Anteil sei.⁴²²

Diese Leitlinie ist vermehrt von Seiten der Literatur kritisiert worden.⁴²³ Es sei nicht zu erkennen, inwiefern die Tatsache, dass es sich um einen beruflichen Pflichttermin handelt, die gemischte Veranlassung aufhebe.⁴²⁴ So könne doch etwa, wenn der Steuerpflichtige nur für einen Tag beruflich verpflichtend anreisen müsse, nicht die Wertung abgegeben werden, dass ein damit verbundener 2-wöchiger Urlaub unbeachtlich sei.⁴²⁵

Die Kritik ist für mich allerdings unberechtigt. Hinter dieser Leitlinie steckt letztlich die Wertung, dass ein beruflicher Pflichttermin den Aufwand hätte in jedem Fall – also mit oder ohne private Veranlassung – in vollem Umfang anfallen lassen.⁴²⁶ Legt man diese Interpretation zugrunde, so befindet man sich mit dieser Leitlinie im Bereich einer „steuerrechtlichen Differenzhypothese“ und – nach hier vertretener Ansicht – in der Abgrenzung zwischen dem Normalaufwand und dem Mehraufwand.⁴²⁷ Für mich lässt sich deren Abgrenzung in Anlehnung an diese Rechtsprechung dahingehend vornehmen, dass Pflichten und Zwänge, die aus der Erwerbssphäre stammen, gemischten Aufwand in erwerbsdienlichen Mehraufwand qualifizieren. Umgekehrt qualifizieren Pflichten und Zwänge, die aus der Privatsphäre stammen, den gemischt veranlassten Aufwand in privaten Normalaufwand.

Selbst wenn man aber den hier vertretenen Ansatz, dass es bei dieser Leitlinie um die Abgrenzung zwischen Normalaufwand und Mehraufwand geht, nicht teilt, so erscheint mir diese Art der Wertung verfassungsrechtlich zwingend. Neben der Abgrenzung zwischen Normal- und Mehraufwand sichert sich die Rechtsprechung so auch gegen die verfassungsrechtliche Leitlinie des „zwangsläufigen und pflichtbestimmten“ Aufwands ab, welche im verfassungsrechtlichen Teil der Arbeit genauer untersucht wird.⁴²⁸ Diese verfassungsrechtliche Vorgabe wirkt „sphärenübergreifend“ und ist deswegen veranlassungsunabhängig. Auf die von der Literatur geäußerte Frage, was die Tatsache, dass Aufwand zwangsläufig anfällt, an der Veranlassung ändert, lässt sich erwidern: Nichts! Die Veranlassung ist im Sinne dieser verfassungs-

⁴²² BFH BStBl II 2010, 672 (685)

⁴²³ Fischer NWB 2010, 412 (420); Schwenke FR 2011, 1051 (1054 f.); Urban DS 2010, 87 (89); *Söhn* in: FS Spindler S. 795 (802); *ders.* in: K/S/M EStG § 4 Rn E112

⁴²⁴ Fischer NWB 2010, 412 (420); *Söhn* in: FS Spindler S. 795 (802); Schwenke FR 2011, 1051 (1055)

⁴²⁵ *Söhn* in: FS Spindler S. 795 (802)

⁴²⁶ So auch Schneider BFH/PR 2010, 85 (86); *Loschelder* in: Schmidt EStG (33.Auflage) § 12 Rn 7; Kanzler StbJb 2010/2011, 43 (52 f.)

⁴²⁷ Zu dieser Frage siehe oben S. 42 ff. und S. 45 ff.; in die Richtung auch Kanzler StbJb 2010/2011, 43 (52 f.) und Englisch DStR 2009 Beihefter Heft 34, 92 (95 insbesondere dort Fn 48)

⁴²⁸ Hierzu genauer unten S. 176 ff.

rechtlichen Vorgabe aber auch irrelevant. Der Gesetzgeber durfte Aufwendungen für eine doppelte Haushaltsführung,⁴²⁹ für erwerbsbedingte Kinderbetreuungskosten⁴³⁰ oder für die Fahrten zur regelmäßigen Arbeitsstätte⁴³¹ – trotz ihres Charakters als gemischte Aufwendungen – nicht ersatzlos streichen. Alle 3 Fallgruppen sind Anwendungsfälle des zwangsläufigen und pflichtbestimmten Aufwands. Die Ähnlichkeit zwischen dem Fall der beruflichen Pflichtreise des Großen Senats des BFH und dem vom BVerfG entschiedenen Fall der zwangsläufigen Kettenabordnung⁴³² im Rahmen doppelter Haushaltsführung ist für mich unbestreitbar. Aus diesem Grund ist auch die vollständige Anerkennung solch gemischt veranlassten „Pflichtaufwands“ als Erwerbsaufwand zwingend.

Insofern tut der BFH insgesamt gut daran, in neuerer Rechtsprechung dem Kriterium der Pflicht oder des Zwangs eine maßgebliche, allerdings nur indizielle⁴³³ Bedeutung für die Annahme von Erwerbsaufwendungen zuzumessen. Dass Zwang eine maßgebliche Rolle für die Qualifikation als Erwerbsaufwand spielt, hat der BFH explizit schon für gemischt veranlasste Reisekosten entschieden.⁴³⁴ Zwang soll allerdings nur dann diese indizielle Rolle zukommen, wenn er sich gerade auf einen konkreten Aufwand und nicht auf eine allgemeine Verpflichtung zur Tätigkeit „irgendeines“ Aufwands bezieht.⁴³⁵

Aber nicht nur bei Reisekosten sondern ganz allgemein für die Abgrenzung zwischen Erwerbs- und Privatsphäre kommt der Frage, ob der Aufwand zwangsläufig oder verpflichtend anfällt, immer wieder entscheidende Bedeutung zu.⁴³⁶

1.4 Keine Aufteilung von unverzichtbaren Aufwendungen für die Lebensführung

Zwar statuiert die Entscheidung des Großen Senats prinzipiell ein Aufteilungsgebot, jedoch werden hiervon einige Ausnahmen gemacht. Zunächst soll keine Aufteilung von „unverzichtbaren Aufwendungen für die Lebensführung“ möglich sein. Hierzu wird ausgeführt: *„Damit unterscheiden sich Reisekosten von den grundsätzlich nicht abziehbaren und nicht aufteilba-*

⁴²⁹ BVerfG v. 04.12.2002 2 BvR 400/98 u.a. (Doppelte Haushaltsführung) = BVerfGE 107, 27 (49)

⁴³⁰ BVerfG v. 16.03.2005 2 BvL 7/00 (Kinderbetreuungskosten) = BVerfGE 112, 268 (280)

⁴³¹ BVerfG v. 08.12.2008 2 BvL 1/07 u.a. (Pendlerpauschale) = BVerfGE 122, 210 (234 f.)

⁴³² BVerfGE 107, 27 (51 f.)

⁴³³ Nach hier vertretener Auffassung (siehe unten S. 176 ff.) greift dies allerdings zu kurz, denn es besteht eine Pflicht zur verfassungskonformen Auslegung des Veranlassungsbegriffs.

⁴³⁴ BFH v. 09.12.2010 VI R 42/09 = BStBl II 2011, 522 (524)

⁴³⁵ BFH v. 19.01.2012 VI R 3/11 = BStBl II 2012, 416 (418)

⁴³⁶ BFH v. 30.06.2010 VI R 45/09 = BStBl II 2011, 45 (46 f.) Ausgaben für einen in die Familie integrierten Diensthund; BFH v. 22.09.2011 III R 38/08 = BStBl II 2012, 338 (339 f.) Ausgaben für Studienbeiträge, die auch ein „Semesterticket“ beinhalten; anders jedoch für die Abgrenzung zwischen Lohn und Zuwendungen im eigenbetrieblichen Interesse BFH v. 21.03.2013 VI R 31/10 = BStBl II 2013, 700 (704)

ren unverzichtbaren Aufwendungen für die Lebensführung, die nach Maßgabe des subjektiven Nettoprinzips durch die Vorschriften zur Berücksichtigung des steuerlichen Existenzminimums (§ 32a Abs. 1 Nr. 1; § 32 Abs. 6 EStG ...) pauschal abgegolten oder als Sonderausgaben (insbesondere gemäß § 10 EStG) oder außergewöhnliche Belastungen (§§ 33 ff. EStG) abziehbar sind. Zwar ließen sich theoretisch auch Aufwendungen etwa für bürgerliche Kleidung, für eine Brille oder für eine Armbanduhr bei feststehender Arbeitszeit durchaus entsprechend aufteilen (...). Derartige Aufwendungen sind aber, wenn sie nach den Vorschriften über das steuerliche Existenzminimum, als Sonderausgaben oder als außergewöhnliche Belastungen zu berücksichtigen sind, grundsätzlich dem Anwendungsbereich des § 4 Abs. 4 und des § 9 EStG entzogen, um eine doppelte Berücksichtigung zu vermeiden (...). Inwieweit gleichwohl ein etwa gegebener beruflicher Mehraufwand zu berücksichtigen ist, bleibt danach in erster Linie der Entscheidung des Gesetzgebers überlassen (...).“⁴³⁷

Nach dieser Leitlinie sollen also die unverzichtbaren Aufwendungen für die Lebensführung nicht aufteilbar sein, um eine doppelte Berücksichtigung dieses Aufwands zu vermeiden. Dabei wird der Begriff der unverzichtbaren Aufwendungen für die Lebensführung jedoch nicht allgemein definiert, sondern nur durch die beispielhafte Aufzählung (bürgerliche Kleidung, Brille, Armbanduhr) präzisiert. Unklar bleibt vor allem der Charakter der Veranlassung dieser unverzichtbaren Aufwendungen für die Lebensführung.⁴³⁸ Aus dem hier vertretenen Verständnis des in § 12 Nr. 1 Satz 2 EStG und § 4 V 1 Nr. 7 EStG zu findenden Begriffs der „Lebensführung“ ist zu schließen, dass zumindest eine auch private Veranlassung dieses Aufwands gegeben ist. Ohne weitere Präzisierung ist jedoch nicht klar, ob es sich um eine rein private Veranlassung (eventuell wegen untergeordneter beruflicher Beiträge) oder um eine gemischte Veranlassung dieser Aufwendungen handeln soll. Der Kontext der Entscheidung legt allerdings eine gemischte Veranlassung dieser unverzichtbaren Aufwendungen für die Lebensführung nahe. Warum sonst sollte man sich mit der Frage einer Teilung überhaupt auseinandersetzen? Der Aspekt der Veranlassung macht aber einen relevanten Unterschied. Das ergibt sich daraus, dass das gegenwärtige Einkommensteuersystem nicht bestimmte Arten von Aufwand, sondern bestimmte Arten der Veranlassung eines Aufwands als Abgrenzungskriterium zwischen Berücksichtigung und Nichtberücksichtigung verwendet.⁴³⁹ Berufliche Veranlassungsbeiträge sind zu berücksichtigen, private Veranlassungsbeiträge bleiben grundsätzlich unberücksichtigt. Damit ist klar, dass das System des EStG eine „veranlassungsbezogene“ und nicht eine „aufwandsbezogene“ Anwendung gebietet. Die Aussage des Großen Se-

⁴³⁷ BFH BStBl II 2010, 672 (684)

⁴³⁸ Das bleibt auch bei Schwenke FR 2011, 1051 (1052) unklar.

⁴³⁹ Vergleiche Söhn DStJG 3 (1980), 13 (43 f.); Ruppe DStJG 3 (1980), 103 (122) und oben S. 11 ff. und S. 18 ff.

nats, dass Aufwendungen für bestimmte Gegenstände dem Anwendungsbereich des § 4 IV oder § 9 I 1 EStG entzogen seien, ist nicht haltbar,⁴⁴⁰ wurde jedoch schon in Folgerechtsprechung bestätigt.⁴⁴¹ Sie legt eine „aufwandsbezogene“ Sichtweise in dieser Leitlinie nahe.

Diese Leitlinie ist zwar nur vereinzelt, aber nach meiner Meinung völlig zu Recht kritisiert worden.⁴⁴²

1.4.1 Gefahr der Doppelberücksichtigung als Sonderausgaben oder außergewöhnliche Belastungen

Völlig unhaltbar ist die Annahme, bei einer Aufteilung (irgendwelcher) gemischter Aufwendungen bestehe die Gefahr einer Doppelberücksichtigung als Sonderausgaben oder außergewöhnliche Belastungen. Dieser Ansatz ist schon rechtssystematisch falsch.⁴⁴³ Sonderausgaben und außergewöhnliche Belastungen sind privat veranlasste Aufwendungen, die ausnahmsweise bei der Ermittlung des Einkommens Berücksichtigung finden. Sie werden im Gegensatz zum Existenzminimum nicht jedem Steuerpflichtigen pauschal gewährt, sondern nur wenn die spezifischen Voraussetzungen erfüllt sind.

Dass eine Gefahr der Doppelberücksichtigung nicht besteht, zeigt schon ein Blick ins Gesetz. Nach § 10 I EStG liegen Sonderausgaben nur dann vor, wenn sie weder Betriebsausgaben noch Werbungskosten sind. Nach § 33 II 2 EStG bleiben bei der Ermittlung der außergewöhnlichen Belastungen Betriebsausgaben, Werbungskosten und Sonderausgaben außer Betracht. Damit ist gesetzlich klargestellt, dass ein bestimmter Aufwand nur entweder Sonderausgaben/außergewöhnliche Belastungen oder Erwerbsaufwendungen darstellen kann. Eine Doppelberücksichtigung als Erwerbsaufwendungen und als abziehbare Privataufwendungen ist schon von Gesetzes wegen nicht möglich. Damit besteht auch bei einer Aufteilung gemischter Aufwendungen keine Gefahr einer Doppelberücksichtigung.

1.4.2 Gefahr der Doppelberücksichtigung des Existenzminimums

Immens schwieriger zu beurteilen ist die Frage, ob durch eine Aufteilung der „unverzichtbaren Lebensführungskosten“ die Gefahr einer Doppelberücksichtigung des steuerlichen Existenzminimums besteht. Die steuerliche Verschonung des (sächlichen) Existenzminimums ist eine verfassungsrechtliche Vorgabe, die im System des EStG durch den jedem Steuerpflichti-

⁴⁴⁰ Kritisch auch Steck DSStZ 2011, 191 (198); vgl. auch die Nachweise in Fn 439

⁴⁴¹ BFH v. 13.11.2013 VI B 40/13 = BFH/NV 2014, 335 (335)

⁴⁴² Steck DSStZ 2011, 191 (193 ff.); teilweise zustimmend Schwenke FR 2011, 1051 (1052 f.)

⁴⁴³ So auch Steck DSStZ 2011, 191 (193 f.); Schwenke FR 2011, 1051 (1053); *Fissenewert* in: H/H/R EStG § 12 Rn 76

gen pauschal gewährten Grundfreibetrag des § 32a I 2 Nr. 1 EStG umgesetzt wird.⁴⁴⁴ § 32a I 2 Nr. 1 EStG ist eine steuerliche Tarifvorschrift, die dafür sorgt, dass das existenznotwendige Einkommen des Steuerpflichtigen nicht besteuert wird. Um eine Aussage darüber treffen zu können, ob die Gefahr einer Doppelberücksichtigung des Existenzminimums besteht, muss zunächst untersucht werden, wie der Grundfreibetrag zustande kommt und welche Funktion er einnimmt.

(a) Zusammensetzung und Funktion des Grundfreibetrags

Bei der Festsetzung des Grundfreibetrags und den damit abzudeckenden Grundbedürfnissen orientiert sich der Gesetzgeber am sog. Existenzminimumbericht⁴⁴⁵ und den sozialhilferechtlichen Wertungen wie § 27a I SGB XII.⁴⁴⁶ Dabei setzt sich der Grundfreibetrag durch 3 wesentliche Teilkomponenten zusammen. Dies sind die Kosten der Unterkunft, die Heizkosten dieser Unterkunft und der sog. Regelbedarf, der die übrigen unter § 27a I SGB XII fallenden Aufwendungen zusammenfasst.⁴⁴⁷ Unter diesen Regelbedarf fallen nach § 27a I SGB XII unter anderem etwa auch Aufwendungen für Kleidung, für Ernährung, für Hausrat usw.⁴⁴⁸ Die Höhe des Regelbedarfs wird als monatliche Pauschale ermittelt (§§ 27a II, 28 I, II SGB XII).⁴⁴⁹ Die Berechnung erfolgt aufgrund der durch das statistische Bundesamt durchgeführten Einkommens- und Verbrauchsstichprobe (EVS) und spezieller Sonderauswertungen hierzu (§ 28 I, III SGB XII). Für die letztmalig erhobene EVS von 2008⁴⁵⁰ wurde der monatliche Regelbedarf einer Einzelperson nach § 1 I, 5 II RBEG mit 361,82 € beziffert. In diesem Betrag sind also sämtliche Komponenten des sächlichen Existenzminimums enthalten, die nicht Kosten der Unterkunft oder Heizkosten sind. In § 5 I RBEG wird der Regelbedarf noch in weitere „Abteilungen“ untergliedert. Dabei betrug z.B. der auf Kleidung entfallende Anteil nach § 5 I RBEG (Abteilung 3) 30,40 € pro Monat.⁴⁵¹ Diese Regelbedarfe werden gemäß § 28a SGB XII jährlich fortgeschrieben und angepasst, sofern nicht nach § 28 I SGB XII eine gänzliche Neuberechnung aufgrund einer neuen EVS vorgenommen wird.

⁴⁴⁴ Wagner in: Blümich EStG § 32a Rn 25, 39; Lambrecht in: Kirchhof EStG (13.Auflage) § 32a Rn 8; Siegel in: H/H/R EStG § 32a Rn 21

⁴⁴⁵ Wagner in: Blümich EStG § 32a Rn 39; Steck DStZ 2011, 191 (194 f.); ders. DStZ 2011, 320 (321); vgl. zuletzt BT-Drs. 17/8683, S. 7; (umgesetzt durch das „Gesetz zum Abbau der kalten Progression“ vom 20.02.2013 BGBl I 2013, S. 283 f. = BStBl I 2013, 186 ff.)

⁴⁴⁶ Vergleiche hierzu insgesamt Steck DStZ 2011, 191 (194 ff.) und 320 ff.

⁴⁴⁷ Siehe dazu 9. Existenzminimumbericht = BT-Drs. 17/11425, S. 3 f.

⁴⁴⁸ Vgl. auch 9. Existenzminimumbericht = BT-Drs. 17/11425, S. 3

⁴⁴⁹ Vgl. hierzu Steck DStZ 2011, 320 (321 ff.), insbesondere zu den Fragen, welche Aufwendungen konkret erfasst werden sollten

⁴⁵⁰ Die Veröffentlichung einer neuen EVS für 2013 ist angekündigt.

⁴⁵¹ Zur genaueren Zusammensetzung der Abteilung „Bekleidung und Schuhe“ siehe BT-Drs. 17/3404 S. 54 f.

Fraglich ist nun, wie weit die Abgeltungsfunktion dieses Grundfreibetrags reicht, denn erst nach Klärung dieser Frage kann die Frage einer missbräuchlichen Doppelberücksichtigung beantwortet werden.

Zunächst muss nochmals darauf hingewiesen werden, dass das System der Einkünfteermittlung nicht an bestimmte Arten von Aufwendungen (aufwandsbezogene Betrachtung) sondern an bestimmte Arten der Veranlassung (veranlassungsbezogene Betrachtung) anknüpft. Während private Veranlassungsbeiträge unberücksichtigt bleiben (§ 12 Nr. 1 Satz 1 EStG), sollen erwerbsdienliche Veranlassungsbeiträge berücksichtigt werden (§ 4 IV, § 9 I 1 EStG). Bei einer anderen Sichtweise ließe sich zu Recht fragen, wieso z.B. die Kosten eines häuslichen Arbeitszimmers, welches nur beruflich genutzt wird, berücksichtigt werden. Denn die Kosten der eigenen Unterkunft (inklusive der damit verbundenen Zimmer) sind im sächlichen Existenzminimum und damit im Grundfreibetrag eindeutig⁴⁵² pauschaliert erfasst.⁴⁵³ Warum erkennt der BFH Kosten eines beruflichen Telefongesprächs an,⁴⁵⁴ wenn doch im Grundfreibetrag die Kosten der Nutzung von Telefonen erfasst sind?⁴⁵⁵ Damit dürfte klar sein, dass der Grundfreibetrag nicht in der Weise ausgelegt werden kann, dass mit ihm bestimmte Aufwandsarten pauschal abgegolten werden sollen.

Der Gesetzgeber zielt bei jeder Anpassung des Grundfreibetrages nicht auf die Berücksichtigung von bestimmten Aufwandsarten ab, sondern will damit den Vorgaben des BVerfG zum verfassungsrechtlichen Existenzminimum gerecht werden.⁴⁵⁶ Der Gesetzgeber berücksichtigt mit § 32a I 2 Nr. 1 EStG nur den notwendigen (privat veranlassten) Existenzaufwand. Dabei ist er sich der Unterscheidung zwischen Erwerbsaufwendungen und Privataufwand bewusst und will gerade nur letzteren berücksichtigt wissen, was sich auch daran zeigt, dass für erwerbsbedingte Ereignisse gerade keine Posten im Grundfreibetrag geschaffen werden.⁴⁵⁷ Eben aus dieser Intention wird klar, dass der Grundfreibetrag nur die private, nicht aber die eindeutig erwerbsdienliche Veranlassung pauschal abgelten soll. Die Berücksichtigung der erwerbsdienlichen Veranlassungsbeiträge erfolgt nicht pauschaliert sondern individuell nach § 4 IV, § 9 I 1 EStG.

⁴⁵² a.A. ohne Begründung BFH v. 21.11.2013 IX R 23/12 = BStBl II 2014, 312 (315); vgl. BT-Drs. 17/11425 S. 3 f., wonach je nach Familienstand eine Wohnung von 30 m² (Alleinstehende) oder 60 m² (Verheiratete ohne Kinder) als angemessen angesehen wird.

⁴⁵³ Steck DSStZ 2011, 191 (198); natürlich ließe sich § 4 V 1 Nr. 6b EStG als *lex specialis* anführen.

⁴⁵⁴ z.B. BFH v. 19.12.1977 VI R 198/76 = BStBl II 1978, 287 (288); BFH v. 19.11.1978 VI R 195/77 = BStBl II 1979, 149 (149); hier gäbe es anders als beim häuslichen Arbeitszimmer auch eine spezielle Regelung.

⁴⁵⁵ Siehe § 5 I RBEG (Abteilung 8); zur genauen Erläuterung siehe BT-Drs. 17/3404 S. 60

⁴⁵⁶ Vgl. zuletzt BT-Drs. 17/8683, S. 7 auch unter Bezugnahme auf die Existenzminimumberichte; vgl. bei diesen zum verfassungsrechtlichen Hintergrund wiederum BT-Drs. 17/11425, S. 1 ff.; grundlegend BVerfGE 87, 153 ff. sowie Fn 555

⁴⁵⁷ 9. Existenzminimumbericht BT-Drs. 17/11425 S. 2 sowie BT-Drs. 17/3404 S. 55, S. 59

Die entscheidende Frage ist allerdings, ob der Grundfreibetrag eine Abgeltungsfunktion auch für den Fall haben soll, dass die existenznotwendigen Aufwendungen (zusätzlich) eine erwerbsdienliche Veranlassung haben. Gemischte Aufwendungen sind eben weder vom Grundfreibetrag definitiv erfasste Privataufwendungen, noch definitiv nicht erfasste Erwerbsaufwendungen. Dem Grundfreibetrag kann jedoch keine Berücksichtigungsfunktion für gemischte Aufwendungen zugeschrieben werden.⁴⁵⁸ Das lässt sich – neben der eben schon aufgezeigten Nichtberücksichtigung erwerbsdienlicher Ereignisse – ebenfalls anhand der Systematik seiner Berechnung ermitteln.

Sollte der Grundfreibetrag auch die Funktion haben, gemischt veranlasste Aufwendungen pauschal abzugelten, so müsste er sich innerhalb der verfassungsrechtlichen Grenzen der gesetzgeberischen Typisierungs- und Pauschalierungsbefugnis halten.⁴⁵⁹ Hierzu muss bei einer Pauschalierung beachtet werden, dass diese möglichst realitätsgerecht umzusetzen ist.⁴⁶⁰ Eine realitätsgerechte Pauschalierung müsste als Ausgangspunkt von einer möglichst breit gewählten und alle betroffenen Gruppen einschließenden Beobachtung getragen sein.⁴⁶¹ Weiterhin darf als Leitbild nicht der atypische Fall gewählt werden.⁴⁶²

Wie schon der Gesetzeswortlaut aufzeigt, geht die Berechnung der dem pauschalierten Grundfreibetrag zugrunde liegenden Regelbedarfe nach § 28 I, II 2 SGB XII i.V.m. § 1, § 4 I 2 RBEG von den unteren Einkommensschichten aus. Die unteren Einkommensschichten sind aber keine „typischerweise“ von gemischt veranlassten Aufwendungen besonders betroffene Gruppe und somit kein Leitbild für diese Aufwendungen. Solche Aufwendungen treffen alle Einkommensschichten gleichermaßen und stehen in keinem Zusammenhang mit der Höhe der Leistungsfähigkeit. Hieran zeigt sich, dass eine Berücksichtigung von gemischt veranlasstem Aufwand nicht beabsichtigt ist, sondern nur die Ermittlung des existenznotwendigen, privat veranlassten Bedarfs. Nur für Letzteres stellen die unteren Einkommensschichten eine typische Referenzgruppe dar.

Damit ist für mich klargestellt, dass mangels Berücksichtigungsfunktion des Grundfreibetrags für gemischte Aufwendungen die Aufteilung solcher Aufwendungen nicht mit dem bloßen Hinweis auf den Grundfreibetrag verwehrt werden kann.

⁴⁵⁸ Ähnlich Steck DStZ 2011, 191 (198)

⁴⁵⁹ Siehe dazu unten S. 165 ff.

⁴⁶⁰ BVerfG v. 06.07.2010 2 BvL 13/09 (Arbeitszimmer II) = BVerfGE 126, 268 (279) stRspr. m.w.N.

⁴⁶¹ BVerfG v. 07.05.2013 2 BvR 909/06 u.a. (Homo-Splitting) = BVerfGE 133, 377 (412) stRspr.

⁴⁶² BVerfGE 126, 268 (279) stRspr. m.w.N.

(b) Doppelberücksichtigung bei Teilung nach der Verhältnismethode

Das bisher festgestellte Ergebnis erscheint problematisch. Denn durch eine Aufteilung existenznotwendigen Aufwands, der (zusätzlich) eine erwerbsdienliche Veranlassung aufweist, könnte dann „so oder so“ angefallener Aufwand durch den Grundfreibetrag und die teilweise Berücksichtigung als Erwerbsaufwand doch doppelt berücksichtigt werden.⁴⁶³ Dieses Problem fußt aber nicht im Grundfreibetrag, der keine Abgeltungsfunktion für gemischte Aufwendungen hat, sondern ausschließlich in der vom BFH favorisierten Aufteilungsmethode nach Verhältnissen. Hier zeigt sich nochmals deutlich die schon aufgezeigte⁴⁶⁴ Schwäche der Aufteilungsmethode, die neuerdings unter dem Begriff der mangelnden „Kausallogik“ debattiert wird. Die Verhältnismethode kann nicht verhindern, dass so oder so vollständig oder teilweise angefallene Aufwendungen in den Bereich der Erwerbsaufwendungen verlagert werden. Die Verhältnismethode hat keine steuerrechtliche Differenzhypothese als Grundlage. Dieses Problem zeigt sich schon bei der Aufteilung gemischt veranlasster Fixkosten und wird bei der Aufteilung existenznotwendiger gemischter Aufwendungen noch offensichtlicher. Dadurch, dass der Grundfreibetrag jedem pauschal zur Abgeltung dieser existenznotwendigen Aufwendungen zugestanden wird, ergibt sich tatsächlich die vom BFH beschriebene Gefahr einer Doppelberücksichtigung.

Allerdings berechtigt diese Gefahr nicht dazu, die Aufteilung gemischt veranlasster, existenznotwendiger Aufwendungen per se auszuschließen. Vielmehr muss eine Aufteilung möglich sein, sobald und soweit die Gefahr einer Doppelberücksichtigung nicht mehr besteht. Das gebietet schon die Gleichbehandlung (Art. 3 I GG) mit allen anderen gemischt veranlassten Aufwendungen. Das soll hier am vom Großen Senat entschiedenen Fall der gemischt veranlassten Reisekosten im Vergleich mit der vom VI. Senat abgelehnten⁴⁶⁵ Aufteilung von bürgerlicher Kleidung („Business-Kleidung“) beispielhaft verdeutlicht werden.

Aufwendungen für Kleidung sind existenznotwendig und fließen in die Berechnung des Grundfreibetrags ein.⁴⁶⁶ Die Höhe des für Kleidung zu berücksichtigenden Betrags beträgt gemäß § 5 I RBEG (Abteilung 3) 364,80 € (= 12 x 30,40 €) bzw. dessen fortgeschriebener Wert, soweit keine neue EVS vorliegt. Dieser Betrag hat Abgeltungswirkung für sämtliche privaten Aufwendungen für Kleidung. Ob der Steuerpflichtige im Jahr nur 100 €, exakt 365 €

⁴⁶³ Steck DSz 2011, 191 (199)

⁴⁶⁴ Siehe dazu oben S. 56 ff.

⁴⁶⁵ BFH v. 13.11.2013 VI B 40/13 = BFH/NV 2014, 335 f. m.w.N. zu Entscheidungen wegen bürgerlicher Kleidung

⁴⁶⁶ 9. Existenzminimumbericht BT-Drs. 17/11425 S. 3; BT-Drs. 17/3404 S. 54 f.

oder 1.000 € für private Kleidung ausgibt, spielt keine Rolle, denn es werden pauschal nur die im Grundfreibetrag enthaltenen Beträge berücksichtigt.

Aufwendungen für einen privaten Urlaub wiederum sind nicht existenznotwendig und fließen dementsprechend nicht in den Grundfreibetrag ein.⁴⁶⁷ Es spielt natürlich auch hier keine Rolle, ob der Steuerpflichtige tatsächlich keine Urlaubskosten hat oder tausende Euros dafür ausgibt.

Ab Erreichen eines Aufwandsüberhangs über den im Grundfreibetrag enthaltenen Betrag besteht damit aber kein Unterschied mehr zwischen gemischt veranlassten Aufwendungen für bürgerliche Kleidung und gemischt veranlassten Aufwendungen für eine Reise. Spätestens, wenn die Aufwendungen für Kleidung also 365 € pro Jahr überschreiten, ist kein Unterschied mehr zwischen gemischt veranlassten Reisekosten und gemischt veranlassten Aufwendungen für Kleidung auszumachen. Urlaubskosten sollen gar nicht im Grundfreibetrag berücksichtigt werden und Kleidungsaufwendungen über 365 € bleiben ebenfalls unberücksichtigt. Ab hier ergibt sich keine Gefahr einer Doppelberücksichtigung mehr, sondern nur noch die allgemeine Gefahr der Aufteilung nach der Verhältnismethode: So oder so privat angefallener Aufwand könnte (einmalig und nicht doppelt!) fälschlicherweise als Erwerbsaufwand berücksichtigt werden. Das ist jedoch lediglich Konsequenz der mangelhaften „Kausallogik“. Wer sich allerdings an dieser Gefahr stört, der darf nie nach der Verhältnismethode aufteilen.

Insofern lässt sich festhalten, dass auch existenznotwendiger Aufwand nach der Verhältnismethode aufteilbar ist, sobald ein Aufwandsüberhang über den Grundfreibetrag erreicht ist.⁴⁶⁸ Dabei wird es natürlich Fallgruppen geben, bei denen die Berechnung dieses Aufwandsüberhangs im Detail schwierig ist.⁴⁶⁹ Deswegen scheint es grundsätzlich geboten, den in Frage stehenden Aufwand mit der ihm am nächsten kommenden Abteilung aus § 5 IRBEG abzugleichen, um einen Aufwandsüberhang zu ermitteln.

(c) Doppelberücksichtigung bei Teilung nach Mehraufwand

Die Schwierigkeiten, die sich aus dem Konfliktverhältnis von Verhältnismethode und dem pauschalierten Existenzminimum ergeben, könnten die Aufteilung nach Mehraufwand für die existenznotwendigen Aufwendungen als die vorzugswürdigere Methode erscheinen lassen.⁴⁷⁰ Das würde auch das hier vertretene Verständnis von Mehraufwand untermauern. Mehrauf-

⁴⁶⁷ BT-Drs. 17/3404 S. 59, S. 63

⁴⁶⁸ a.A. Steck DStZ 2011, 320 (324)

⁴⁶⁹ Es fragt sich etwa, ob der Aufwandsüberhang für Schuhe mit dem Posten „Kleidung“ oder mit dem Unterposten für Schuhe in Abgleich zu bringen ist.

⁴⁷⁰ Dafür auch Steck DStZ 2011, 191 (199 ff.); Kanzler StbJb 2010/2011, 43 (62)

wand dient zur Messung eines erwerbsdienlichen Exzesses im Rahmen typischerweise privat veranlassten Aufwands. Auch die Erwähnung des Mehraufwands im Kontext der Leitlinie zu den „unverzichtbaren Aufwendungen für die Lebensführung“ seitens des Großen Senats deutet auf dieses Verständnis hin.⁴⁷¹

Allerdings scheint der Große Senat Mehraufwand als Methode ablehnend gegenüber zu stehen und sieht „vorrangig“ den Gesetzgeber befugt, Mehraufwand zu regeln.⁴⁷² Wieso Mehraufwand als Methode zur Behandlung gemischter Aufwendungen ausscheiden soll, verbleibt aber im Dunkeln. Durchgreifende Bedenken hiergegen bestehen für mich nicht.⁴⁷³

Das gilt umso mehr, als der BFH selber hätte erkennen können, dass Mehraufwand die am besten geeignete Methode zur Lösung von Konflikten mit pauschalierten Aufwandspositionen ist. Ein Anwendungsfall, in dem der BFH in ständiger Rechtsprechung Mehraufwand als Methode zur Abgrenzung zwischen einem Pauschalbetrag und einem individualisierten Abzugstatbestand verwendet, ist die schon angesprochene⁴⁷⁴ Abgrenzung zwischen dem Grundfreibetrag und den außergewöhnlichen Belastungen nach § 33 EStG. Hierbei geht es um die Abgrenzung der Abgeltungswirkung der privat veranlassten, gewöhnlichen Aufwendungen von den privat veranlassten, außergewöhnlichen Aufwendungen. Eine zentrale Leitlinie der ständigen Rechtsprechung des BFH hierzu lautet: *„Ziel des § 33 EStG ist es, zwangsläufige Mehraufwendungen für den existenznotwendigen Grundbedarf zu berücksichtigen, die sich wegen ihrer Außergewöhnlichkeit einer pauschalen Erfassung in allgemeinen Freibeträgen entziehen. Aus dem Anwendungsbereich des § 33 EStG ausgeschlossen sind dagegen die üblichen Aufwendungen der Lebensführung, die in Höhe des Existenzminimums durch den Grundfreibetrag abgegolten sind (...).“*⁴⁷⁵

Wie auch schon dargelegt wurde, entspricht es in einigen Fallgruppen dieses Konfliktfelds ebenfalls ständiger Rechtsprechung,⁴⁷⁶ Mehraufwand nicht nur für eine vollständige Zuweisung, sondern auch für eine Teilung solchen Privataufwands heranzuziehen, der nur teilweise eine außergewöhnliche Belastung darstellt. Für mich ist kein Grund ersichtlich, warum die Abgrenzung zwischen gewöhnlichen Privataufwendungen und außergewöhnlichen Privatauf-

⁴⁷¹ BFH BStBl II 2010, 672 (684)

⁴⁷² BFH BStBl II 2010, 672 (684)

⁴⁷³ So auch Kanzler StbJb 2010/2011, 43 (62); Steck DStZ 2011, 191 (199 ff.); Hey in: Tipke/Lang Steuerrecht (21. Auflage) § 8 Rn 243 a.E.; selbst die Finanzverwaltung will Mehraufwand prinzipiell (auch auf die Fallgruppe der unverzichtbaren Lebensführungskosten) angewendet wissen BMF v. 06.07.2010 IV C 3-S 2227/07/10003:002, 2010/0522213 = BStBl I 2010, 614 (615)

⁴⁷⁴ Siehe dazu oben S. 48 ff.

⁴⁷⁵ BFH v. 06.02.2014 VI R 61/12 = BStBl II 2014, 458 (459 f.); BFH v. 07.05.2013 VIII R 51/10 = BStBl II 2013, 808 (812); BFH v. 19.04.2012 VI R 74/10 = BStBl II 2012, 577 (578) jeweils m.w.N.

⁴⁷⁶ Siehe Fn 284

wendungen leichter, besser oder mit mehr Sicherheit möglich sein sollte, als die Abgrenzung zwischen gewöhnlichen Privataufwendungen und außergewöhnlichen Erwerbsaufwendungen.⁴⁷⁷ Wieso ist der BFH befugt, krankheitsbedingte Privataufwendungen von den (hypothetisch) ohne Krankheit anfallenden Privataufwendungen zu trennen, aber grundsätzlich nicht befugt, erwerbsbedingte Mehraufwendungen von den (hypothetisch) ohne Erwerbsquelle anfallenden Privataufwendungen abzugrenzen? Wenn Mehraufwand also zur Abgrenzung von außergewöhnlichen Belastungen zum Existenzminimum taugt, dann darf diese Methode auch zur Abgrenzung von Erwerbsaufwand zum Existenzminimum herangezogen werden.

Die vom Großen Senat des BFH vorgezeichnete Zurückhaltung bei Mehraufwand wird auch dadurch konterkariert, dass die Mehraufwandsmethodik weiterhin dann Anwendung findet, wenn es um die vollständige Zuweisung von gemischtem Aufwand zur Erwerbs- oder Privatsphäre geht. Das zeigt sich nicht nur in dem nach Meinung des Großen Senats im Einzelfall möglichen – nach hier vertretenem Verständnis durch Mehraufwand gekennzeichneten – Verzicht auf eine Aufteilung,⁴⁷⁸ sondern auch in Folgerechtsprechung des BFH, die Mehraufwand zur Anwendung bringt. So hat der VI. Senat des BFH etwa die Kosten von Telefongesprächen rein privaten Inhalts eines Marinesoldaten im Auslandseinsatz vollständig als erwerbsbedingten Mehraufwand zum Abzug zugelassen.⁴⁷⁹ Freilich lässt sich in diesem Fall die Nähe zur doppelten Haushaltsführung nach § 9 I 3 Nr. 5 EStG anführen.⁴⁸⁰ Trotzdem ist die Zurückhaltung in diesem Punkt nicht nachvollziehbar. Es scheint sich die bereits festgestellte⁴⁸¹ Linie des BFH fortzusetzen. Mehraufwand wird bei vollständiger Zuweisung gerne in Anspruch genommen, aber nicht zur Teilung gemischter Aufwendungen herangezogen. Das überzeugt mich nicht.

Auch die historische Entwicklung des Mehraufwands lässt die Zurückhaltung des Großen Senats zweifelhaft erscheinen.⁴⁸² Historisch hat sich Mehraufwand gerade nicht aus der Zurückhaltung der Rechtsprechung entwickelt. Es war genau umgekehrt. Doppelte Haushaltsführung, Verpflegungsmehraufwendungen und Übernachtungskosten waren jahrzehntelang nur durch die Rechtsprechung geprägt und wurden schließlich auch gesetzlich kodifiziert.

⁴⁷⁷ Vergleiche hierzu etwa das zum Fall des Großen Senats BFH BStBl II 2010, 672 ff. fast identische Problem der Abgrenzung bei Reisekosten im Kontext außergewöhnlicher Belastungen BFH v. 07.05.2013 VIII R 51/10 = BStBl II 2013, 808 (812)

⁴⁷⁸ Siehe dazu oben S.74 ff.

⁴⁷⁹ BFH v. 05.07.2012 VI R 50/10 = BStBl II 2013, 282 (284)

⁴⁸⁰ BFH BStBl II 2013, 282 (283); so auch Schneider BFH/PR 2013, 77

⁴⁸¹ Siehe dazu oben S. 48 ff.

⁴⁸² Siehe dazu oben S. 41 f.

Mehraufwand wäre auch insoweit die vorzugswürdigere Methode zur Behandlung gemischter, existenznotwendiger Aufwendungen, als sie in diesem Bereich weniger konfliktträchtig erscheint. Mehraufwand stellt in sich eine steuerrechtliche Differenzhypothese dar. Damit ist methodisch schon eine Doppelberücksichtigung ausgeschlossen. Mehraufwand versucht in Abgleich zum Normalaufwand einen erwerbsdienlichen Exzess zu messen, und lässt nur diesen zum Abzug zu. Der Normalaufwand spiegelt damit den nicht abzugsfähigen Privataufwand wieder, der durch den Grundfreibetrag abgegolten ist.

Einzig und allein kritisch ist die Bestimmung der konkret abzugsfähigen Höhe. Dass ein Mehraufwand vorliegt, wird sich häufig anhand von Wertungen noch feststellen lassen. Die konkrete Höhe allerdings wird mangels konkreter Ermittelbarkeit des Normalaufwands zu- meist ungewiss bleiben. Das ist für mich auch der unbenannte Grund für die Zurückhaltung der Rechtsprechung gegenüber der Anwendung dieser Methodik als Teilungsmethode.

Die Aufteilung zwischen Normalaufwand und Mehraufwand wird aufgrund des hypothetischen Charakters des Normalaufwands nicht individuell, sondern nur mehr oder weniger typisiert durchführbar sein.

Ausgangspunkt bei der Berechnung sollten zunächst Wahrscheinlichkeitsüberlegungen im jeweiligen Einzelfall sein, die die Höhe des konkret abzugsfähigen Betrags ermittelbar machen. Im Beispiel des BFH zur Abzugsfähigkeit der krankheitsbedingten Heimkosten könnte man den Mehraufwand etwa dadurch berechnen, dass die konkret nachgewiesenen Kosten einer krankheitsbedingten Heimunterbringung mit den (hypothetisch anfallenden) Kosten einer Heimunterbringung ohne Krankheit in Abgleich gebracht werden.⁴⁸³ Die Höhe der hypothetischen Kosten könnte sich dabei durch einen Vergleich der Kosten einer nur altersbedingten Unterbringung in dem gleichen Heim oder vergleichbarer Einrichtungen ergeben. Auch könnte man auf die Differenz der Kosten der Unterbringung bis zur Unterbringung in einem Heim mit den Kosten des Heims abstellen.

Gibt der zu beurteilende Sachverhalt hierzu keine überprüfbaren Angaben, muss weiter vergrößert werden, um den Normalaufwand zu ermitteln. Ich meine, dass die Ermittlung des abzugsfähigen Mehraufwands ihren Ansatzpunkt dann in der soeben beschriebenen Ermittlung eines Aufwandsüberhangs über das Existenzminimum nehmen muss. Ist bei der Bewertung eines konkret angefallenen Aufwands klar, dass dieser nicht zur Gänze als Mehraufwand qualifiziert werden kann, so sollte der Mehraufwand zunächst dadurch definiert werden, dass die-

⁴⁸³ Vergleiche zur Berechnung BFH BStBl II 2010, 794 (798); BFH BStBl II 2000, 294 (296); vgl. auch BFH v. 22.08.1980 VI R 138/77 = BStBl II 1981, 23 (24 f.)

ser als Aufwandsüberhang zu einer Aufwandsabteilung des Grundfreibetrags zu ermitteln ist. Der Grundfreibetrag muss dann die Untergrenze bilden, um eine doppelte Berücksichtigung des Aufwands zu verhindern. Im Gegensatz zur Aufteilung nach der Verhältnismethode eröffnet also ein Aufwandsüberhang nicht dessen (weitere) Aufteilung, sondern dessen grundsätzliche Qualifikation als Mehraufwand. Allerdings stellt sich bei einer solchen Vergrößerung dann das erläuterte Problem,⁴⁸⁴ dem Steuerpflichtigen stets einen auf das Existenzminimum reduzierten Normalaufwand zu unterstellen. Der Steuerpflichtige wird so stets den unteren Einkommensschichten zugehörig typisiert. Bestehen jedoch Zweifel an der Richtigkeit dieser Unterstellung, etwa weil der Steuerpflichtige mehrere Steuerquellen betreibt, so muss hier mangels weiterer Aufklärbarkeit durch eine Schätzung nach § 162 AO ein „Zuschlag“ zum Grundfreibetrag angenommen werden, der den Normalaufwand auf ein realistisches Maß erhöht.⁴⁸⁵

Eine gewisse Orientierung für die Höhe dieses zu schätzenden Zuschlags könnte dabei die schon erwähnte Einkommens- und Verbrauchsstichprobe (EVS) geben. Die EVS muss dann ohne Begrenzung auf die unteren Einkommensschichten zur Anwendung kommen. Auch stellt die EVS nur den Durchschnitt an Verbrauchsaufwendungen der Erwerbstätigen (inklusive Erwerbsaufwendungen) dar und kann deswegen selbst nicht als Normalaufwand herangezogen werden. Der anzunehmende Normalaufwand wird also zwischen den Werten der EVS und des Existenzminimums zu verorten sein.

(d) Abschließende Bewertung

Die angebliche Nichtaufteilbarkeit der unverzichtbaren Aufwendungen für die Lebensführung ist eine der zentralen Schwachstellen der geänderten Rechtsprechung zu den gemischten Aufwendungen. Wie die obige Untersuchung ergeben hat, lässt sich die Nichtaufteilung gemischter Aufwendungen weder unter dem Aspekt der Doppelberücksichtigung als Sonderausgaben oder außergewöhnlichen Belastungen noch durch das Existenzminimum rechtfertigen. Einzig und allein eine untergeordnete, erwerbsdienliche Veranlassung rechtfertigt eine Nichtaufteilung.⁴⁸⁶ Dies scheint aber nicht das vom Großen Senat zugrunde gelegte Verständnis der Veranlassung dieser Gruppe von Aufwendungen zu sein.

Welche Konflikte sich aus dieser Leitlinie ergeben, zeigt ein Blick auf die historischen Entscheidungen des BFH. Der BFH hat, wenn man die Nichtaufteilbarkeit unverzichtbarer Aufwendungen für die Lebensführung zugrunde legt, bereits mehrfach diesen Aufwand aufgeteilt.

⁴⁸⁴ Siehe oben S. 45 ff.

⁴⁸⁵ Für eine Schätzung allgemein auch Steck DStZ 2010, 191 (199) und Kanzler StbJb 2010/2011, 43 (62)

⁴⁸⁶ In die Richtung Schwenke FR 2011, 1051 (1053); vgl. auch Söhn DStJG 3 (1980), 13 (43 f.)

So ließ der BFH⁴⁸⁷ etwa die Berücksichtigung der Telefongrundgebühr als Werbungskosten nach § 9 I 1 EStG zu, obwohl diese ebenfalls durch den Grundfreibetrag⁴⁸⁸ abgedeckt wird. Ebenso verhält es sich mit den Reinigungskosten für typische Berufskleidung, die in einer privaten Waschmaschine gewaschen wird.⁴⁸⁹ Diese Position ist ebenfalls im Grundfreibetrag enthalten.⁴⁹⁰ Beide Fallgruppen wurden erst jüngst wieder vom Großen Senat des BFH als richtig bestätigt.⁴⁹¹ Auch der PC und dessen Anwendungsmöglichkeiten sind – zugegebenermaßen sehr diffus⁴⁹² – im Grundfreibetrag enthalten und wurden bereits aufgeteilt.⁴⁹³ Weitere Fälle,⁴⁹⁴ die allerdings auch schon vor etlichen Jahrzehnten entschieden wurden, ließen sich anführen, wobei hier natürlich in Frage steht, ob der BFH diese nochmals so entscheiden würde.

Dass der Große Senat keine Verschärfung seiner bisherigen Rechtsprechung anstrebt,⁴⁹⁵ erscheint nachvollziehbar, ist jedoch irrelevant.

Eine zur Entscheidung anstehende Fallgruppe, in der die Frage der Abgeltungswirkung des Grundfreibetrags sicherlich noch zu klären sein wird, ist das beim Großen Senat anhängige Verfahren⁴⁹⁶ zur Aufteilung eines gemischt genutzten, häuslichen Arbeitszimmers nach der Verhältnismethode. Der vorliegende IX. Senat des BFH geht jedenfalls ohne Begründung – und im Gegensatz zu einigen Entscheidungen von Finanzgerichten⁴⁹⁷ – davon aus, dass das häusliche Arbeitszimmer nicht im Grundfreibetrag enthalten sei.⁴⁹⁸ Diese Annahme kann nur durch eine (unzulässige) aufwandsbezogene Betrachtung zustande kommen, denn selbstverständlich sind die Kosten des privaten Wohnens – unabhängig von der Größe und der Anzahl der Zimmer – pauschal im Grundfreibetrag enthalten.⁴⁹⁹

1.5 Keine Aufteilung von untrennbaren gemischten Aufwendungen

Neben dem Verzicht auf die Aufteilung der unverzichtbaren Aufwendungen für die Lebensführung gibt es noch eine zweite Fallgruppe gemischter Aufwendungen, die nicht aufgeteilt werden sollen. Die entsprechende Leitlinie lautet: „*Greifen die –für sich gesehen jeweils*

⁴⁸⁷ BFH v. 21.11.1980 VI R 202/79 = BStBl II 1981, 131 ff.

⁴⁸⁸ § 5 I RBEG (Abteilung 8) i.V.m. BT-Drs. 17/3404 S. 60

⁴⁸⁹ BFH v. 29.06.1993 VI R 77/91 = BStBl II 1993, 837 f.; BFH v. 29.06.1993 VI R 53/92 = BStBl II 1993, 838 ff.

⁴⁹⁰ § 5 I RBEG (Abteilung 5) i.V.m. BT-Drs. 17/3404 S. 54 ff.

⁴⁹¹ BFH BStBl II 2010, 672 (Telefonkosten: 681, Waschmaschine: 682)

⁴⁹² § 5 I RBEG (Abteilung 9) i.V.m. BT-Drs. 17/3404 S. 61 f.

⁴⁹³ BFH v. 19.02.2004 VI R 135/01 = BStBl II 2004, 958 (960 ff.)

⁴⁹⁴ z.B. Kühlschrank BFH v. 09.10.1963 I 397/60 = DStR 1964, 40; vgl. auch Steck DStZ 2011, 191 (196)

⁴⁹⁵ Schwenke FR 2011, 1051 (1053); Steck DStZ 2011, 191 (196 f.)

⁴⁹⁶ Az. GrS 1/14

⁴⁹⁷ Vergleiche hierzu die Übersichten bei Eismann DStR 2013, 117 ff. und Ziesecke/Gerken SteuK 2013, 45 ff.

⁴⁹⁸ BFH v. 21.11.2013 IX R 23/12 = BStBl II 2014, 312 (315)

⁴⁹⁹ Siehe dazu oben S. 79 ff.

*nicht unbedeutenden-- beruflichen und privaten Veranlassungsbeiträge (z.B. bei einer beruflich/privaten Doppelmotivation für eine Reise) so ineinander, dass eine Trennung nicht möglich ist, fehlt es also an objektivierbaren Kriterien für eine Aufteilung, so kommt ein Abzug der Aufwendungen insgesamt nicht in Betracht (...).*⁵⁰⁰ Damit wird klar, dass eine Aufteilung von untrennbaren gemischten Aufwendungen nicht möglich ist. Untrennbare gemischte Aufwendungen liegen hiernach vor, wenn keine objektiven Kriterien für eine Aufteilung vorliegen.

Diese Leitlinie bewegt sich aufgrund des Erfordernisses von objektiven Kriterien an der Grenze zwischen materiellen und formellen Vorgaben. Im Kontext der formellen Leitlinien ergibt sich jedoch, dass dies als materielle Vorgabe aufzufassen ist. Dabei bleibt allerdings unklar, ob dies – wie hier vertreten⁵⁰¹ – aus einer neuen Auslegung des § 12 Nr. 1 Satz 2 EStG⁵⁰² oder etwa aus der Unmöglichkeit, gemischte Aufwendungen als Erwerbsaufwendungen zu qualifizieren,⁵⁰³ zu folgern ist. Das ist zwar für das Ergebnis zweitrangig, aber entscheidend für den Anwendungsbereich des § 12 Nr. 1 Satz 2 EStG. So bleibt die Frage ungeklärt, ob der Begriff „Repräsentationsaufwand“ noch mehr Bedeutung hat als (nur) eine Fallgruppe untrennbarer Aufwendungen zu sein.

Weiterhin nicht geklärt ist, wann die vom Großen Senat geforderten objektiven Kriterien vorliegen und wann nicht.⁵⁰⁴ Auch der diese Leitlinie bestätigenden Folgerechtsprechung lassen sich keine verallgemeinerungsfähigen Aussagen entnehmen.⁵⁰⁵ Es scheint jedenfalls so zu sein, dass eine Untrennbarkeit dann angenommen wird, wenn sich die Verhältnismethode – mangels eindeutig veranlassten „Nutzungsvorgängen“ – nicht anwenden lässt. Allerdings lässt die bisher einzige Entscheidung des BFH zur Aufteilung nach einem vom zeitlichen Maßstab abweichenden Maßstab selbst diese Aussage fragwürdig erscheinen.⁵⁰⁶ Insofern besteht Klärungsbedarf, wieso bei der Aufteilung der Reisekosten bei einem ausländischen Sprachkurs

⁵⁰⁰ BFH BStBl II 2010, 672 (684)

⁵⁰¹ Siehe oben S. 28 ff.

⁵⁰² Dafür Pezzer DStR 2010, 93 (95); Loschelder in: Schmidt EStG (33.Auflage) § 12 Rn 1; Thürmer in: Blümich EStG § 12 Rn 93; Fissenewert in: H/H/R EStG § 12 Rn 56; wohl auch Leisner-Egensperger DStZ 2010, 185 (190 f.); ablehnend Steck DStZ 2011, 191 (202)

⁵⁰³ Siehe dazu Söhn DStJG 3 (1980), 13 (42); ders. in: K/S/M EStG § 4 Rn E117

⁵⁰⁴ Vgl. Kratzsch in: Frotscher EStG § 12 Rn 37a, 56; Fissenewert in: H/H/R EStG § 12 Rn 73; der auf eine Quantifizierbarkeit unter Rückgriff auf Söhn vorschlägt, sich dann aber fragen lassen muss, inwiefern noch für eine Schätzung Platz sein soll; so auch Steck DStZ 2011, 191 (203)

⁵⁰⁵ BFH v. 05.02.2010 IV B 57/09 = BFH/NV 2010, 880 (881); BFH v. 11.03.2010 VI R 7/08 = BStBl II 2010, 763 (764 f.); BFH v. 03.08.2012 X B 153/11 = BFH/NV 2012, 1956 (1957); BFH v. 21.03.2013 VI R 31/10 = BStBl II 2013, 700 (703 f.); BFH v. 07.05.2013 VIII R 51/10 = BStBl II 2013, 808 (811); BFH v. 17.10.2013 III R 27/12 = BStBl II 2014, 372 (373 f.)

⁵⁰⁶ Siehe oben S. 72 ff.

im Zweifelsfall eine hälftige Teilung in Betracht kam.⁵⁰⁷ Nach hier vertretenem Verständnis⁵⁰⁸ über die „Untrennbarkeit“ gemischter Aufwendungen müssen die vom BFH geforderten objektiven Kriterien die Aufteilung nach den durch das materielle Recht zur Verfügung gestellten Methoden (Angemessenheit, Verhältnismethode, Mehraufwand) ermöglichen.⁵⁰⁹

Einen solchen Fall untrennbarer Aufwendungen stellt etwa die vom BFH entschiedene Gruppenreise mehrerer Gesellschafter einer Steuerberater-Sozietät nach Ostasien dar, bei der die übrigen Teilnehmer sonstige Unternehmer waren.⁵¹⁰ Das überwiegend mit touristischen Elementen bestückte Reiseprogramm sollte dabei zur Anwerbung neuer Kunden für die Sozietät genutzt werden. Private und erwerbsdienliche Veranlassungsbeiträge sind hier so verwoben, dass ich keine Kriterien für einen Mehraufwand oder für eine Aufteilung nach Verhältnissen sehen kann. Auch handelt es sich bei einer solchen Reise nicht um eine typischerweise erwerbsdienliche Reise, in der ein privater Exzess nach Angemessenheit zu messen wäre. Insofern sehe ich mich mit der Rechtsprechung in diesem Fall in Übereinstimmung.

2. Formelle Leitlinien

Neben den materiellen Leitlinien, die sicherlich die meiste Beachtung gefunden haben, hat der Große Senat auch in Bezug auf die verfahrensrechtlichen Anforderungen Ausführungen gemacht. Diese gewinnen vor allem für die Tatsachenfeststellung durch die Finanzgerichte zunehmende Bedeutung.

2.1 Begrenzung der Typisierung im Bereich gemischter Aufwendungen

Ein zentrales Problem bei der Sachverhaltsaufklärung im Kontext gemischter Aufwendungen stellt die häufige Nähe dieser Aufwendungen zur Privatsphäre des Steuerpflichtigen dar. Insofern ergeben sich schnell Verifikationsprobleme und dadurch Missbrauchsmöglichkeiten. Der Große Senat hat dennoch klargestellt, dass diese Möglichkeit kein materielles Aufteilungs- und Abzugsverbot rechtfertigt.⁵¹¹ Weiterhin erlaubt die Missbrauchsmöglichkeit keine Sachverhaltstypisierung⁵¹² in der Weise, dass schon die bloße Möglichkeit, dass Aufwendungen auch privaten Nutzen mit sich bringen könnten, bereits den Nichtabzug der Aufwendungen (als Privataufwand) rechtfertigen würde. Der Große Senat stellt fest: „Im Übrigen kann

⁵⁰⁷ BFH v. 24.02.2011 VI R 12/10 = BStBl II 2011, 796 f.

⁵⁰⁸ Siehe oben S. 32

⁵⁰⁹ Insgesamt kritisch zum Merkmal der objektiven Kriterien Steck DStZ 2011, 191 (202)

⁵¹⁰ BFH BFH/NV 2010, 880 f.

⁵¹¹ BFH BStBl II 2010, 672 (682)

⁵¹² Zum Vorwurf der „Typisierungsjudikatur“ früherer Zeiten Kanzler StbJb 2010/2011, 43 (62 f.); Drüen StbJb 2010/2011, 65 (66) m.w.N.

*Steuerpflichtigen der Abzug von Betriebsausgaben oder Werbungskosten nicht mit der Begründung versagt werden, ihr Beruf erfordere Aufwendungen, die für andere Steuerpflichtige Privataufwendungen sind. So ist z.B. ein Hobby-Skiläufer nicht dadurch benachteiligt, dass für den Berufs-Skilehrer die neu angeschafften Skier Arbeitsmittel i.S. von § 9 Abs. 1 Nr. 6 EStG sind.*⁵¹³

Damit wird eine pauschale Behauptung, ein Aufwand sei schon wegen seiner Nähe zum Privatbereich nicht abziehbar, für unzulässig erklärt. Diese Leitlinie ist zu einer nicht unerheblichen Hürde für viele Finanzgerichte geworden, was sich an der Vielzahl der Entscheidungen zeigt, die vom BFH mit dieser Begründung aufgehoben oder kritisch „beäugt“ wurden.⁵¹⁴

Somit legt der Große Senat den Fokus auf eine stärkere Einzelfallbetrachtung hinsichtlich der Veranlassung. Dies stellt die verfahrensrechtlich logische Konsequenz der veranlassungsbezogenen und nicht aufwandsbezogenen Auslegung des materiellen Rechts dar.

2.2 Anforderungen an die Sachverhaltsermittlung und Feststellungslast

Wie schon soeben erwähnt, stellt sich die Sachverhaltsermittlung bei den gemischten Aufwendungen aufgrund des starken Bezugs zur Privatsphäre häufig als problematisch und missbrauchsanfällig dar. Aus diesem Grund sah es der Große Senat als angebracht an, auch hinsichtlich der Beweisführung und Feststellungslast Ausführungen zu machen. Der Große Senat betont: *„Bestehen nach Ausschöpfung der im Einzelfall angezeigten Ermittlungsmaßnahmen des FA (oder im Gerichtsverfahren des FG) und der gebotenen Mitwirkung des Steuerpflichtigen weiterhin gewichtige Zweifel, dass den als Betriebsausgaben oder Werbungskosten geltend gemachten Aufwendungen eine berufliche Veranlassung zugrunde liegt, so kommt für die strittigen Aufwendungen schon aus diesem Grund ein Abzug insgesamt nicht in Betracht. (...).*⁵¹⁵

„An der Grenzlinie zwischen Berufs- und Privatsphäre besteht ein Anreiz für die Steuerpflichtigen, Privataufwendungen als beruflich veranlasst darzustellen, um so den Abzug dieser Aufwendungen zu erreichen. Dem haben die Finanzverwaltung und die Finanzgerichte bei der Sachverhaltsaufklärung und bei der Rechtsanwendung besonders Rechnung zu tragen. So dürfen sich die Finanzgerichte in der Regel nicht allein auf die Darstellung des Steuerpflichtigen stützen, wenn es an entsprechenden Nachweisen für dessen Sachvortrag fehlt. Vielmehr

⁵¹³ BFH BStBl II 2010, 672 (682)

⁵¹⁴ BFH v. 21.04.2010 VI R 66/04 = BStBl II 2010, 685 (687); BFH v. 21.04.2010 VI R 5/07 = BStBl II 2010, 687 (688 f.); BFH v. 20.05.2010 VI R 53/09 = BStBl II 2011, 723 (724); BFH v. 09.12.2010 VI R 42/09 = BStBl II 2011, 522 (524)

⁵¹⁵ BFH BStBl II 2010, 672 (683)

*hat der Steuerpflichtige die berufliche Veranlassung der Aufwendungen im Einzelnen umfassend darzulegen und nachzuweisen (...).*⁵¹⁶

Hiermit ist das bekannte Missbrauchsargument, welches ursprünglich zur Rechtfertigung des allgemeinen (materiellen) Aufteilungs- und Abzugsverbots herangezogen wurde, aus dem materiellen Recht entfernt und – meines Erachtens korrekt – als Frage der Feststellungslast im Verfahrensrecht verortet worden.⁵¹⁷ Kann der Steuerpflichtige die erwerbsdienliche Veranlassung und die Kriterien für eine Teilbarkeit der gemischten Aufwendungen nachweisen, so sind die Aufteilung und der Abzug der Aufwendungen nicht missbräuchlich sondern geboten. Es bestehen auch keine Bedenken dagegen, dass der Steuerpflichtige jedenfalls grundsätzlich auf objektive Nachweise verwiesen wird. Die Missbrauchsgefahr erscheint zu groß, um sich nur auf die Darstellungen des Steuerpflichtigen zu verlassen. Allerdings dürfen die Nachweisforderungen in speziellen Einzelfällen nicht so weit gehen, dass dem Steuerpflichtigen nur aufgrund der Beweisanforderungen schon „strukturell“ der Abzug zu versagen ist. Das Erfordernis eines objektiven Nachweises kann dann nicht gelten, wenn die Aufwendungen materiell rechtlich abziehbar sein sollen, aber objektiv nicht nachgewiesen werden können. Eine solche Fallgruppe etwa stellt die Aufteilung eines gemischt genutzten häuslichen Arbeitszimmers dar. Die mangelnden Kontrollmöglichkeiten sind im Abzugstatbestand des § 4 V 1 Nr. 6b EStG bereits „eingepreist“ und rechtfertigen die dort festgelegte Abzugsbeschränkung der Höhe nach.⁵¹⁸ Das scheint ein Grund zu sein, warum die sonst häufiger kritischen Beweisfragen im Vorlagebeschluss des IX. Senats zu diesem Punkt keine Rolle spielen, obwohl die von ihm favorisierte Aufteilung nach Nutzungszeiten⁵¹⁹ bei einem häuslichen Arbeitszimmer gerade nur auf den Angaben des Steuerpflichtigen beruhen können. Eine objektive Beweisbarkeit scheint hier strukturell nicht möglich.

Auch die Verteilung der Feststellungslast ist zu Recht zu Lasten des Steuerpflichtigen erfolgt.⁵²⁰ Sie entspricht der allgemeinen Verteilung der Feststellungslast nach Verantwortlichkeitssphären für die Unmöglichkeit der in Frage stehenden Beweiserhebung.⁵²¹ Es bestehen für mich keine Bedenken, grundsätzlich dem Steuerpflichtigen die Verantwortlichkeit für die Unaufklärbarkeit der gemischten Veranlassung zuzuschreiben.

⁵¹⁶ BFH BStBl II 2010, 672 (684)

⁵¹⁷ Zustimmung auch Fischer NWB 2010, 412 (415); Jochum DStZ 2010, 665 (666); Pezzer DStR 2010, 93 (96)

⁵¹⁸ BVerfG v. 06.07.2010 2 BvL 13/09 (Arbeitszimmer II) = BVerfGE 126, 268 (282); BVerfG v. 07.12.1999 2 BvR 301/98 (Arbeitszimmer I) = BVerfGE 101, 275 (311)

⁵¹⁹ BFH v. 21.11.2013 IX R 23/12 = BStBl II 2014, 312 (315)

⁵²⁰ a.A. Leisner-Egensperger DStZ 2010, 185 (190)

⁵²¹ Vgl. hierzu Seer in: Tipke/Lang Steuerrecht (21.Auflage) § 22 Rn 190 f. m.w.N.

2.3 Möglichkeiten der Schätzung

„Verunglückt“ darf man die Ausführungen des Großen Senats zu den Möglichkeiten einer Schätzung nach § 164 AO, § 96 I 1 FGO nennen. Diese finden sich verstreut über die gesamten Entscheidungsgründe hinweg und sind inhaltlich reichlich undeutlich. Das zeigt sich auch daran, dass die meisten Literaturstimmen, die diese Leitlinien nicht einfach nur unreflektiert wiedergeben, diesen die unterschiedlichste Bedeutung beimessen.⁵²²

Von Interesse muss zunächst die Erwähnung der Möglichkeit einer Schätzung im Kontext der „abgrenzbaren“ Veranlassungsbeiträge sein. Hierzu wird ausgeführt: *„Enthält eine Reise abgrenzbare berufliche und private Veranlassungsbeiträge, die jeweils nicht von völlig untergeordneter Bedeutung sind (z.B. einer beruflich veranlassten Reise wird ein Urlaub hinzugefügt), so erfordert es das Nettoprinzip, den beruflich veranlassten Teil der Reisekosten zum Abzug zuzulassen. Der Umfang des beruflichen Kostenanteils ist notfalls zu schätzen (...).“*⁵²³ *„Bestehen hingegen keine Zweifel daran, dass ein abgrenzbarer Teil der Aufwendungen beruflich veranlasst ist, bereitet seine Quantifizierung aber Schwierigkeiten, so ist dieser Anteil unter Berücksichtigung aller maßgeblichen Umstände zu schätzen (...).“*⁵²⁴

Fasst man den beide Aussagen verknüpfenden Zusammenhang der „Abgrenzbarkeit“ wie hier vertreten auf, so dürfte diese Leitlinie kaum praktische Bedeutung entwickeln. Die „Abgrenzbarkeit“ beschreibt nur eine Art Sprachproblem.⁵²⁵ Die umgangssprachliche Verknüpfung verschiedener Aufwendungen unter einem Terminus („Reisekosten“, „Telefonkosten“) ist unbeachtlich, wenn sich eine steuerrechtliche Veranlassung der einzelnen Aufwendungen gesondert und eindeutig (= „abgrenzbar“) feststellen lässt („ein berufliches Telefongespräch“, „ein beruflicher Kongress im Ausland“). Fälle, in denen eine steuerrechtlich eindeutige Veranlassung einer Aufwandsposition feststellbar, aber etwa wegen einer zu komplizierten oder unmöglichen Auftrennung nicht der Höhe nach nachvollziehbar ist, dürften selten sein.

Eine Folgeentscheidung des BFH lässt auch an dem hier vertretenen Verständnis der „Abgrenzbarkeit“ zweifeln. So hatte der III. Senat die Schätzung der Mietkosten für ein gemischt genutztes, häusliches Arbeitszimmer als unzulässig angesehen, weil der zeitliche und räumli-

⁵²² Siehe hierzu Leisner-Egensperger DStZ 2010, 185 (188 f. dort v.a. Fn 49); Steck DStZ 2011, 191 (203 ff.); BMF v. 06.07.2010 IV C 3-S 2227/07/10003:002, 2010/0522213 = BStBl I 2010, 614 (614, 616 – hierzu auch v. Glasenapp BB 2011, 160 ff.); Fischer NWB 2010, 412 (416 f., 419 f.); Urban DS 2010, 87 (92); Thürmer in: Blümich EStG § 12 Rn 111, 116; siehe auch etwa die Abgrenzung zwischen untrennbaren und schätzungsweise teilbaren Aufwendungen von Kratzsch in: Frotscher EStG § 12 Rn 56 ff.; Rn 58 ff.; 62 ff.

⁵²³ BFH BStBl II 2010, 672 (681)

⁵²⁴ BFH BStBl II 2010, 672 (683)

⁵²⁵ Siehe dazu oben S. 67 ff.

che Umfang der Nutzung dieses Zimmers nicht festgestellt werden konnte und sich deswegen nicht als abgrenzbarer Teil der Aufwendungen darstelle.⁵²⁶ Gemischt veranlasste Mietkosten sind aufgrund ihres Charakters als Fixkosten jedoch nie abgrenzbar, denn sie fallen unabhängig von ihrer Veranlassung stets in gleicher Höhe an.⁵²⁷ In dieser Fallgruppe geht es also nicht um ein bloßes „Sprachproblem“. Im Gegenteil muss man doch fragen, was noch geschätzt werden soll, wenn das zeitliche oder räumliche Nutzungsverhältnis im Sinne der Verhältnismethode feststeht.⁵²⁸ Welches Sachverhaltsdefizit⁵²⁹ besteht dann noch, das durch die Schätzung behoben werden müsste?

Die Möglichkeit einer Schätzung wird aber auch an anderer Stelle und in anderem Kontext erwähnt: *„Danach kommen auf der Grundlage der vom Großen Senat nunmehr weiterentwickelten Rechtsauffassung, nach der § 12 Nr. 1 Satz 2 EStG kein allgemeines Aufteilungs- und Abzugsverbot zu entnehmen ist, die beruflichen und privaten Zeitanteile einer Reise als nahe liegender und sachgerechter Aufteilungsmaßstab in Betracht. Ihre Verifikation ist nicht schwieriger als die umfassende Würdigung der einzelnen Merkmale, die aufgrund der bisherigen Rechtsprechung des BFH der Finanzverwaltung und den Finanzgerichten abverlangt worden war. Dies gilt umso mehr, als die Aufteilung auch im Wege der Schätzung geschehen kann (...).“*⁵³⁰

Durch diese schwammigen Ausführungen, die auch nicht im Zusammenhang mit der Frage der „Abgrenzbarkeit“ fallen, fällt es schwer, die genauen Grenzen zu den untrennbaren Aufwendungen zu ziehen. Alle Aufwendungen sind im Wege einer Schätzung aufteilbar. Wenn unteilbare Aufwendungen seitens des Großen Senats durch die Abwesenheit objektiver Kriterien zu ihrer Teilung definiert werden, so muss man sich fragen, wo noch Platz für eine Schätzung sein soll? Für mich ist nur schwerlich vorstellbar, inwiefern objektive Kriterien für eine Teilung vorliegen können und dennoch die Notwendigkeit einer Schätzung gegeben ist. Geht man von der Präferenz des BFH für die Verhältnismethode aus, so zeichnet sie sich gerade dadurch aus, dass die Nutzungsverhältnisse zur Teilung gemischt veranlasster Fixkosten objektiv feststehen. Würden diese Nutzungsverhältnisse geschätzt, so könnte jede Art von

⁵²⁶ BFH v. 02.07.2012 III B 243/11 = BFH/NV 2012, 1597 (1598 f.); hinsichtlich des genauen Sachverhalts ist auf die Entscheidung des FG Hamburg v. 08.06.2011 6 K 121/10 = EFG 2011, 2131 ff. hinzuweisen

⁵²⁷ a.A. scheinbar Fischer NWB 2010, 412 (416 f.; 418), der die hier vertretene Ansicht zur Abgrenzbarkeit „Einzelaufwendungen“ nennt.

⁵²⁸ Ähnlich Steck DStZ 2011, 191 (203)

⁵²⁹ Vergleiche BFH v. 18.12.1984 VIII R 195/82 = BStBl II 1986, 226 (228 f.); BFH v. 19.02.1987 IV R 143/84 = BStBl II 1987, 412 (413) und die Nachweise in Fn 341

⁵³⁰ BFH BStBl II 2010, 672 (683; vergleiche dort auch die Rn 111 und 112)

gemischten Aufwendungen aufgeteilt werden. Untrennbare Aufwendungen gebe es folglich nicht.

Auch lehnt der BFH Mehraufwand als Teilungsmethode grundsätzlich ab, weshalb sich diese Ausführungen nicht auf Mehraufwand beziehen dürften.

Klar scheint nur zu sein, dass die Schätzung jedenfalls nicht herangezogen werden darf, um die erwerbsdienliche Veranlassung an sich zu schätzen.⁵³¹ Die (wenigstens auch) erwerbsdienliche Veranlassung eines Aufwands muss feststehen.

Für mich spielt die Schätzung weiterhin eine Rolle, wenn Mehraufwand zur Teilung von gemischten Aufwendungen herangezogen wird.⁵³² Dort kommt die Schätzung ins Spiel, wenn die Wahrscheinlichkeitserwägungen im Einzelfall keine Aufteilung mehr möglich erscheinen lassen, sondern auf die vergrößernde Ermittlung eines Aufwandsüberhangs zum Existenzminimum zurückgegriffen werden muss.

Im Rahmen der Verhältnismethode hat die Schätzung dagegen nur in Ausnahmefällen Bedeutung. So ist eine Schätzung immer dann vorzunehmen, wenn die berufliche Veranlassung an sich feststeht, sich aber die Nutzungsverhältnisse aufgrund eines strukturellen Beweisproblems nie objektiv feststellen lassen könnten. Kann also dem Erfordernis des BFH nach der Darlegung objektiver Kriterien strukturell nicht nachgekommen werden, so kann man die Aufteilung durch Schätzung der Nutzungsverhältnisse in Betracht ziehen.⁵³³ Ein solches strukturelles Beweisproblem existiert etwa immer im Rahmen häuslicher Vorgänge. Die gemischte Nutzung eines häuslichen Arbeitszimmers,⁵³⁴ die gemischte Nutzung eines im häuslichen Bereich aufgestellten PCs⁵³⁵ lässt sich (strukturell) nie objektiv nachweisen. Anders als Reisekosten, bei denen jedenfalls häufiger ein objektiver Beweis möglich ist, wären die genannten Aufwendungen strukturell immer untrennbar. Gerade das in § 4 V 1 Nr. 6b EStG geregelte häusliche Arbeitszimmer zeigt aber, dass dieser Aufwand trotz dieses Problems abziehbar ist und nicht wegen der strukturellen Beweisprobleme unberücksichtigt bleiben soll.

⁵³¹ BFH v. 01.06.2010 VIII R 80/05 = BFH/NV 2010, 1805 (1806); BFH v. 03.05.2011 VIII B 18/10 = BFH/NV 2011, 1346 (1346)

⁵³² Siehe dazu oben S. 84 ff.

⁵³³ Ähnlich Fischer NWB 2010, 412 (419 f.); *Söhn* in: FS Spindler S. 795 (807)

⁵³⁴ Für eine Schätzung in diesem Fall: Korn KÖSDI 2011, 17556 (17563); Ziesecke/Gerken SteuK 2013, 45 (48); objektiv messbar wären wohl (anders als Nutzungszeiten) Nutzungsflächen Steck DStZ 2011, 191 (206); vorsichtiger Eismann DStR 2013, 117 (121); Zur Aufteilung nach Nutzungszeiten BFH v. 21.11.2013 IX R 23/12 = BStBl II 2014, 312 (315)

⁵³⁵ BFH v. 19.02.2004 VI R 135/01 = BStBl II 2004, 958 (961 f.); zustimmend: Fischer NWB 2010, 412 (419 f.); Steck DStZ 2011, 191 (204); *Söhn* in: FS Spindler S. 795 (807); siehe dazu auch oben S. 63 ff.

V. Zusammenfassung

Als wichtigste Ergebnisse dieses Teils der Arbeit sind festzuhalten:

- Der Behandlung gemischter Aufwendungen durch ein grundsätzliches Aufteilungsgebot seitens der Rechtsprechung ist zuzustimmen.
- Die Rechtsprechung tendiert hierbei zur Aufteilung nach der Verhältnismethode und lehnt Mehraufwand grundsätzlich ab.
- Die vom Großen Senat erwähnte Möglichkeit anderer Aufteilungsmaßstäbe verbleibt unklar, insbesondere da die Folgerechtsprechung hierzu verfehlt ist.
- Zustimmungswürdig ist jedoch die vollständige Zuweisung gemischt veranlasster Vorgänge bei Pflichten und Zwängen. Hierin zeigt sich nicht nur eine Abgrenzung zwischen Mehraufwand und Normalaufwand, sondern auch eine verfassungsrechtliche Vorgabe.
- Die Nichtaufteilbarkeit der unverzichtbaren Aufwendungen für die Lebensführung ist unter jeglichen Gesichtspunkten nicht haltbar. Eine Gefahr der Doppelberücksichtigung besteht nur teilweise und kann methodisch ausgeschaltet werden.
- Unverzichtbare Aufwendungen für die Lebensführung können sowohl durch die Verhältnismethode als auch durch Mehraufwand aufgeteilt werden. Bei der Verhältnismethode ist ein Aufwandsüberhang über den Grundfreibetrag aufteilbar. Vorzugswürdig erscheint jedoch die Aufteilung nach Mehraufwand, die primär durch Wahrscheinlichkeitsüberlegungen im Einzelfall und sekundär durch eine Schätzung im Bereich zwischen Grundfreibetrag und den Werten aus der Einkommens- und Verbrauchsstichprobe (EVS) zu erfolgen hat.
- Unklar sind ebenfalls die Ausführungen der Rechtsprechung zum Anwendungsbereich der Schätzung. Schätzung kommt neben der Rolle beim Mehraufwand auch bei der Verhältnismethode zur Anwendung, wenn aufgrund eines strukturellen Sachverhaltsdefizits ein objektiver Beweis der Nutzungsverhältnisse unmöglich ist. Eine solche Fallgruppe stellen etwa die Vorgänge im häuslichen Bereich dar.

D. Fazit

Die Behandlung gemischter Aufwendungen im EStG zeigt trotz der im Kern stets unveränderten, gesetzlichen Grundlagen eine wechselvolle Historie. Diese Historie hat mit der überfälligen Aufgabe des allgemeinen Aufteilungs- und Abzugsverbots seinen nächsten Höhepunkt erreicht. Die weitere Entfaltung des nun zu folgernden Aufteilungsgebots ist jedoch bisher kaum erfolgt. Dem vereinzelt geäußerten Verständnis, dass sich das Aufteilungsgebot nun primär als Problem der (nicht revisiblen) Sachverhaltsermittlung darstellt, kann ich mich jedoch nicht anschließen.⁵³⁶ Wie die bisherige Untersuchung gezeigt hat, sind im Rahmen gemischter Aufwendungen noch genügend Rechtsfragen ungeklärt, die eine weitere kritische Begleitung der Rechtsprechung erfordern. Zu nennen sind hier insbesondere das ungeklärte Verhältnis zwischen Schätzung und Untrennbarkeit, die angebliche Nichtaufteilbarkeit unverzichtbarer Aufwendungen für die Lebensführung, die Ablehnung von Mehraufwand und die alternativen Aufteilungsmaßstäbe. Auch wenn zukünftig wohl nur wenige Fälle zur Aufteilung gemischter Aufwendungen beim BFH anhängig werden,⁵³⁷ so sollte der BFH diese Gelegenheiten nutzen, seine Leitlinien zu präzisieren und – wo nötig – zu korrigieren. Eine solche Gelegenheit bietet etwa das Verfahren zur Aufteilung eines gemischt genutzten Arbeitszimmers.⁵³⁸

⁵³⁶ Kanzler StbJb 2010/2011, 43 (63); differenzierter und nur als praktische Konsequenz ziehen diesen Schluss Fischer NWB 2010, 412 (420 f.) und Drüen StbJb 2010/2011, 65 (75 f.)

⁵³⁷ Fischer NWB 2010, 412 (420 f.); Drüen StbJb 2010/2011, 65 (75 f.); Pezzer DStR 2010, 93 (96)

⁵³⁸ Az. GrS 1/14

Kapitel 2 – Verfassungsrechtliches Umfeld

Die steuerrechtlichen Gesetze und Anwendungsakte müssen sich wie alle anderen öffentlich rechtlichen Rechtsakte am Grundgesetz (GG) messen lassen (vgl. Art. 20 III GG). Für den vorliegenden Untersuchungsgegenstand der gemischten Aufwendungen sind in erster Linie die Grundrechte⁵³⁹ und ihre Bindungswirkung für jegliche staatliche Gewalt (Art. 1 III GG) von Bedeutung. Die Besteuerung von gemischt veranlassten Vorgängen knüpft zumeist als Steuersubjekt an die natürliche Person an (§ 1 I 1 EStG) und ist somit denknotwendig von den Grundrechten der Bürger als natürliche Personen begrenzt.⁵⁴⁰

Hierbei muss untersucht werden, inwiefern die Grundrechte überhaupt der ertragsteuerlichen Gewalt Grenzen ziehen (A) und was diese Grenzen speziell über die Behandlung von gemischt veranlassten Aufwendungen aussagen (B).

A. Verfassungsrechtliche Grenzen des Ertragsteuerrechts

I. Grenzen aus Art. 3 I GG

Von wesentlicher Bedeutung für die Begrenzung der öffentlichen Gewalt im Bereich des Ertragsteuerrechts ist der allgemeine Gleichheitssatz des Art. 3 I GG. Aus der Norm wird unabhängig von steuerrechtlichen Fragestellungen gefolgert, dass wesentlich Gleiches gleich und wesentlich Ungleiches ungleich zu behandeln sei.⁵⁴¹ Art. 3 I GG zerfällt dabei in die Aspekte der Rechtssetzungsgleichheit – also der Gleichheit vor dem Gesetzgeber – und der Rechtsanwendungsgleichheit – also der Gleichheit vor den die Gesetze anwendenden Finanzbehörden und Finanzgerichten.⁵⁴²

Bezüglich der Rechtsanwendungsgleichheit durch die Finanzgerichte entnehmen sowohl Rechtsprechung als auch Literatur dem Art. 3 I GG grundsätzlich nur ein Willkürverbot.⁵⁴³ Nicht jede falsche Anwendung des einfachen Rechts durch Finanzgerichte führt somit automatisch zu einer Verletzung von Art. 3 I GG, nur weil in einem anderen Fall das einfache Recht richtig angewendet wurde.

⁵³⁹ Insbesondere für das subjektive Nettoprinzip ist darüber hinaus aber auch noch das „Sozialstaatsprinzip“ des Art. 20 I GG zu nennen, welches kein Grundrecht sondern ein Strukturprinzip des GG darstellt.

⁵⁴⁰ Juristische Personen haben nach höchstrichterlicher Rechtsprechung keine „Privatsphäre“ im steuerlichen Sinne (kritisch hierzu Drüen StbJb 2010/11, 65 (74 f.)); können also nach diesem Verständnis gar nicht privat veranlasst handeln. Eventuelle private Motive werden nur den Gesellschaftern der juristischen Person zugeschrieben und somit über das Institut der verdeckten Gewinnausschüttung (vgl. § 8 III 2 KStG) behandelt.

⁵⁴¹ Birk/Desens/Tappe Steuerrecht (16.Auflage) § 2 Rn 186; Jarass in: Jarass/Pieroth GG (13.Auflage) Art. 3 Rn 7 f.; aus jüngster Zeit: BVerfG v. 07.05.2013 2 BvR 909/06 u.a. (Homo-Splitting) = BVerfGE 133, 377 (407) stRspr. m.w.N.

⁵⁴² Aweh EStB 2011, 67 (68)

⁵⁴³ BVerfG v. 14.03.2012 2 BvR 2405/11 = NJW 2012, 1863 unter Bezugnahme auf die eigene ständige Rechtsprechung etwa BVerfGE 112, 185 (215 f.); Droege StuW 2011, 105 (111)

„Willkürlich ist ein Richterspruch nur dann, wenn er unter keinem denkbaren Aspekt rechtlich vertretbar ist und sich daher der Schluss aufdrängt, dass er auf sachfremden Erwägungen beruht.“⁵⁴⁴

Die Rechtsanwendungsgleichheit durch die Finanzbehörden spielt ebenfalls nur eine untergeordnete Rolle. Dies liegt daran, dass der Verwaltung im Bereich des Steuerrechts nur wenige eigene Entscheidungsspielräume eingeräumt sind.⁵⁴⁵ Vielmehr gilt eine strenge Gesetzesbindung (Art. 20 III GG, § 85 S. 1 AO). Sämtliche materiellen Steuertatbestände sind gebundene Entscheidungen. Bezüglich der gebundenen Entscheidungen gilt das bereits zur Rechtsanwendungsgleichheit seitens der Gerichte Gesagte. Relevant wird Art. 3 I GG für die Finanzbehörden somit vor allem für Ermessensentscheidungen (etwa Verfahrensentscheidungen wie § 164 AO oder Billigkeitsentscheidungen wie § 227 AO) sowie für die Selbstbindung an ihre eigenen Verwaltungsvorschriften.⁵⁴⁶

Hinsichtlich der Rechtssetzungsgleichheit wird dem Gesetzgeber im Bereich des Steuerrechts vom BVerfG zunächst ein weiter Entscheidungs- und Ausgestaltungsspielraum über die Erhebung von Steuern zugebilligt.⁵⁴⁷ Sowohl Steuergegenstand als auch Steuersatz obliegen der Auswahl des Gesetzgebers.⁵⁴⁸ Dennoch wird dieser Spielraum wiederum durch Art. 3 I GG begrenzt. Das BVerfG entnimmt dabei dem Gleichheitssatz zwei Konkretisierungen in der Form des Gebots der Besteuerung nach der finanziellen Leistungsfähigkeit und des Gebots der Folgerichtigkeit, welche Maßstab einer gleichheitsgerechten Besteuerung sein sollen.⁵⁴⁹

1. Besteuerung nach der finanziellen Leistungsfähigkeit

Durch die Besteuerung nach der finanziellen Leistungsfähigkeit soll letztlich die Steuergerechtigkeit verwirklicht werden, indem jeder Bürger den Teil zum Gemeinwesen beiträgt, den er zu leisten im Stande ist.⁵⁵⁰ Die Steuergerechtigkeit erhält nach der Judikatur des BVerfG im Bereich des Einkommensteuerrechts durch die Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit zwei Ausprägungen. Die sog. „horizontale“ Steuergerechtigkeit erfordere die gleich hohe Besteuerung gleich leistungsfähiger Steuerpflichtiger, während die „vertikale“ Steuergerechtig-

⁵⁴⁴ BVerfGE 112, 185 (215 f.)

⁵⁴⁵ Heun in: Dreier GG I (3.Auflage) Art. 3 Rn 80; ähnlich Boysen in: v. Münch/Kunig GG I (6.Auflage) Art. 3 Rn 38

⁵⁴⁶ Allgemein: Osterloh in: Sachs GG (6.Auflage) Art. 3 Rn 116, 119; Boysen in: v. Münch/Kunig GG I (6.Auflage) Art. 3 Rn 37, 79

⁵⁴⁷ BVerfG v. 18.07.2012 1 BvL 16/11 (Grunderwerbsteuer Lebenspartnerschaft) = BVerfGE 132, 179 (189) m.w.N. stRspr.

⁵⁴⁸ BVerfGE 132, 179 (189)

⁵⁴⁹ BVerfGE 132, 179 (189) m.w.N. stRspr.; Droege StuW 2011, 105

⁵⁵⁰ P. Kirchhof in: HStR V (3.Auflage) § 118 Rn 183; Starck in: v. Mangoldt/Klein/Starck GG I (6.Auflage) Art. 3 Rn 84; Mellinshoff Stbg 2005, 1 (3)

keit die angemessene Besteuerung leistungsfähigerer Steuerpflichtiger verlange.⁵⁵¹ Mit Letzterem kann nur eine höhere Besteuerung von leistungsfähigeren Steuerpflichtigen gemeint sein. Wie diese jedoch genau auszusehen hat, insbesondere ob damit auch ein progressiv ansteigender Steuertarif zwingend ist, wurde bisher von Seiten des BVerfG uneinheitlich bewertet.⁵⁵²

1.1 Ertragsteuerliches System zur Messung der finanziellen Leistungsfähigkeit

Um die Leistungsfähigkeit eines Steuerpflichtigen überhaupt messen zu können, muss ein System der Ermittlung dieser Leistungsfähigkeit zur Anwendung kommen. Der Begriff der Leistungsfähigkeit definiert sich nicht von allein, sondern muss selbst genauer bestimmt werden. Im einfach gesetzlichen Einkommensteuerrecht wird dieses System in der Form des objektiven und des subjektiven Nettoprinzips als Subprinzipien der Leistungsfähigkeit konkretisiert.

Das Einkommensteuerrecht misst Leistungsfähigkeit grundsätzlich nicht durch bloße Addition von (Brutto-)Einnahmen, sondern stellt diesen Einnahmen aus einer Erwerbsquelle die Erwerbsaufwendungen auf die Erwerbsquelle gegenüber und saldiert diese (§ 2 II 1 EStG). Diese Methode wird als objektives Nettoprinzip bezeichnet.

Danach werden nur noch in den abschließend geregelten Fällen weitere Aufwendungen zum Abzug gebracht (§ 2 III – V EStG), die grundsätzlich nichts mit der Erwerbsquelle zu tun haben, sondern aus der Privatsphäre des Steuerpflichtigen herrühren (Sonderausgaben und außergewöhnliche Belastungen).⁵⁵³ Diese Abzugsposten sind Ausdruck des subjektiven Nettoprinzips. Nur regelungstechnisch anders bewerkstelligt, aber in der Sache dennoch Ausdruck des gleichen Prinzips, ist die tarifliche Verschonung des Grundfreibetrags (§ 32a I 2 Nr. 1 EStG „sachliches Existenzminimum“) ⁵⁵⁴ sowie des Kinderfreibetrags (§ 32 VI 1 EStG „Kindesexistenzminimum“).

⁵⁵¹ BVerfG v. 06.07.2010 2 BvL 13/09 (Arbeitszimmer II) = BVerfGE 126, 268 (278) stRspr.

⁵⁵² Dafür scheinbar 1. Senat BVerfG v. 12.10.2010 1 BvL 12/07 (Betriebsausgabenabzugsverbot) = BVerfGE 127, 224 (247); dagegen offensichtlich 2. Senat BVerfG v. 18.01.2006 2 BvR 2194/99 (Halbteilungsgrundsatz II) = BVerfGE 115, 97 (117)

⁵⁵³ Ob die Stufe des § 2 III EStG Ausdruck des objektiven oder subjektiven Nettoprinzips ist, ist unklar. Der Wortlaut „Gesamtbetrag der Einkünfte“ spricht für das objektive Nettoprinzip. Andererseits haben die dort zum Abzug gebrachten Beträge nichts mit der Erwerbsquelle zu tun, was systematisch eher für das subjektive Nettoprinzip spricht (vgl. insofern Birk/Desens/Tappe Steuerrecht (16.Auflage) § 5 Rn 1033 bzw. Rn 615/628 sowie Hey in: Tipke/Lang, Steuerrecht (21.Auflage) § 8 Rn 41 / 70).

⁵⁵⁴ Siehe dazu schon oben S. 79 ff.

1.2 Verfassungsrechtliche Verankerung der einfach gesetzlichen Subprinzipien?

Die bloße Verankerung dieser Prinzipien in den einfachen Gesetzen gibt aber keine Auskunft darüber, ob auch das Grundgesetz als Verfassung (und insbesondere der allgemeine Gleichheitssatz) diese Prinzipien zwingend erfordert.

Bezüglich des subjektiven Nettoprinzips besteht weitestgehend Einigkeit darüber, dass diesem in vielen Ausprägungen (u.a. bei der Berücksichtigung des sächlichen Existenzminimums, im Bereich existenzsichernder Vorsorgeaufwendungen sowie bei der Berücksichtigung der gesetzlichen Unterhaltsverpflichtungen) Verfassungsrang zukommt. Die verfassungsrechtliche Absicherung wird von der Rechtsprechung und Literatur zumeist aus den Freiheitsrechten oder aus dem Sozialstaatsprinzip sowie (teilweise) aus Art. 3 I GG hergeleitet.⁵⁵⁵

Hinsichtlich des objektiven Nettoprinzips ist die Beurteilung uneinheitlicher. Der überwiegende Teil der Literatur schreibt diesem Prinzip Verfassungsrang zu.⁵⁵⁶

Während jedoch die Besteuerung nach der finanziellen Leistungsfähigkeit unbestritten als Ausfluss des allgemeinen Gleichheitssatzes betrachtet wird, wird die Begründung für eine verfassungsrechtliche Geltung dessen Subprinzip nur zu einem Teil aus Art. 3 I GG selbst entnommen.⁵⁵⁷

Die Ableitung aus Art. 3 I GG wird darauf gestützt, dass aus dem Gleichbehandlungsgedanken anerkanntermaßen das Gebot der Besteuerung nach der finanziellen Leistungsfähigkeit folgt. Wenn dem so ist, so könne es auch verfassungsrechtlich für den Bereich der Ertragsteuern keinen anderen Vergleichsmaßstab zur Ermittlung dieser Leistungsfähigkeit als das Nettoprinzip (und damit eben auch das objektive Nettoprinzip) geben.⁵⁵⁸

⁵⁵⁵ Nur freiheitsrechtlich begründet etwa: BVerfG v. 25.09.1992 2 BvL 5/91 u.a. (Existenzminimum) = BVerfGE 87, 153 (169); aus jüngerer Zeit unter Einbeziehung von Art. 3 I GG etwa: BVerfG v. 13.10.2009 2 BvL 3/05 (Kindesexistenzminimum) = BVerfGE 124, 282 (294); BVerfG v. 13.02.2008 2 BvL 1/06 (Krankenversicherungsbeiträge) = BVerfGE 120, 125 (154) stRspr. m.w.N.; stellvertretend für viele Stimmen der Literatur Hey in: Tipke/Lang Steuerrecht (21.Auflage) § 8 Rn 74

⁵⁵⁶ Frye FR 2010, 603 ff.; Englisch DStR 2009 Beihefter Heft 34, 92 ff.; Jachmann DStR 2009 Beihefter Heft 34, 129 ff.; Wernsmann DStR 2009 Beihefter Heft 34, 101 (106); Lehner DStR 2009, 185 ff.; Tipke JZ 2009, 533 (537); Drüen StuW 2008, 3 ff.; Lang StuW 2007, 3 ff.; P. Kirchhof StuW 2006, 3 (9); Palm DStR 2002, 152 (155)

⁵⁵⁷ Tipke JZ 2009, 533 (537 f.); Lang StuW 2007, 3 (4); Jachmann DFGT 2 (2005), 59 (66 ff.)

⁵⁵⁸ Lang StuW 2007, 3 (4); Tipke JZ 2009, 533 (537f.); ders. BB 2007, 1525 (1527)

Erhebliche Teile der Literatur, die die Geltung des objektiven Nettoprinzips als Teil der Verfassung ansehen, entnehmen dessen Geltung auch den Freiheitsrechten der Art. 12 I GG, Art. 14 I GG und der Finanzverfassung (insbesondere Art. 106 III GG).

Soweit auf die Freiheitsrechte abgestellt wird, soll sich das Gebot einer sog. „Ist-Besteuerung“ (und damit des objektiven Nettoprinzips) etwa aus der Privatnützigkeit des verfassungsrechtlichen Eigentumsbegriffes ergeben.⁵⁵⁹ Eine „Ist-Besteuerung“ knüpft nur an die erzielten Erträge und – im Gegensatz zu einer „Sollbesteuerung“ – nicht an mögliche, aber eventuell tatsächlich gar nicht erzielte Erträge an. Das Eigentum im Sinne des Art. 14 I GG wird als dem steuerpflichtigen Bürger zugewiesenes (also privatnütziges), vermögenswertes Recht verstanden. Wenn der Bürger zur Versteuerung von Bruttoeinnahmen herangezogen werden würde, so würde ihm ein höheres Einkommen fingiert, als ihm tatsächlich zur Verfügung steht, da er bereits Vermögen durch die getätigten Erwerbsaufwendungen verloren hat. Teilweise wird bereits hierin der Verstoß gegen die Eigentumsfreiheit gesehen, da das objektive Nettoprinzip Ausprägung des Gebots angemessener Besteuerung⁵⁶⁰ sei.⁵⁶¹ Dieser Ansatz setzt sich allerdings in Abweichung zur ständigen Rechtsprechung des ersten Senats des BVerfG⁵⁶² und zu erheblichen Teilen der Literatur,⁵⁶³ welche den Schutz des Vermögens als solches nicht an Art. 14 GG messen.

Andererseits wird etwa darauf abgestellt, dass bereits die Entscheidung darüber, wofür erzieltes Einkommen verwendet wird, Teil der Privatnützigkeit der Eigentumsfreiheit sei.⁵⁶⁴ Nach dieser Meinung stellt sich die Frage, ob das objektive Nettoprinzip Verfassungsrang hat, also als eine Frage nach der Tragweite der Entscheidungsbefugnisse des Eigentümers aus der ihm zustehenden Privatnützigkeit seiner vermögenswerten Rechte dar. Diese Entscheidung müsse vom Gesetzgeber akzeptiert werden und dürfe nicht durch Besteuerung der die Privatnützigkeit sichernden Aufwendungen unterlaufen werden.

Soweit auf Art. 12 I GG (oder auch auf Art. 2 I GG) abgestellt wird, wird angeführt, dass das Grundgesetz⁵⁶⁵ keine Pflicht zur Erwerbstätigkeit vorsehe.⁵⁶⁶ Nach dieser Meinung liegt also

⁵⁵⁹ Lehner DStR 2009, 185 (190); Englisch DStR 2009 Beihefter Heft 34, 92 (94); Frye FR 2010, 603 (607); P. Kirchhof StuW 2006, 3 (9)

⁵⁶⁰ Siehe dazu unten S. 111 ff.

⁵⁶¹ Frye FR 2010, 603 (605, 607), der die Verkennung des objektiven Nettoprinzips als „Luftbesteuerung“ bezeichnet.

⁵⁶² Aus jüngster Zeit z.B. BVerfG v. 29.02.2012 1 BvR 2378/10 = NZA 2012, 788 (789); unter Bezugnahme auf ständige Rechtsprechung des BVerfG etwa BVerfGE 96, 375 (397)

⁵⁶³ Vgl. *Papier* in: Maunz/Dürig GG Art. 14 Rn 160 f., 169 ff.; *Wieland* in: Dreier GG I (3.Auflage) Art. 14 Rn 68

⁵⁶⁴ Lehner DStR 2009, 185 (189, 190); P. Kirchhof StuW 2006, 3 (9); ebenso Palm DStR 2002, 152 (155)

⁵⁶⁵ Im Gegensatz zur Weimarer Reichsverfassung nach Art. 63 WRV

in der Auferlegung einer Geldleistungspflicht, die über das hinausgeht, was im Sinne des objektiven Nettoprinzips erwirtschaftet wird, eine Pflicht zur zusätzlichen („erzwungenen“) Erwerbstätigkeit. Dies wäre dann nicht eine Ist-Ertragsteuer, sondern eine Sollertragsteuer. Eine solche Sollertragsteuer, die nicht auf erzielte, sondern zu erzielende Erträge abzielt, wird als mit der Berufsfreiheit unvereinbar angesehen.⁵⁶⁷

Auch die Finanzverfassung des GG wird als Begründung für die verfassungsrechtliche Geltung des objektiven Nettoprinzips in Stellung gebracht.⁵⁶⁸ Die Art. 105 und 106 GG beziehen sich auf verschiedene Steuerarten, die im einfachen Recht existieren, und regeln die Gesetzgebungskompetenzen sowie die Verteilung des jeweiligen Aufkommens. Durch diese Anknüpfung wird aber nach dieser Ansicht auch ein „Grundtypus“ der jeweiligen Steuerart konstituiert, der hierdurch verfassungsrechtlichen Schutz erfährt. So sei die Einkommensteuer eben finanzverfassungsrechtlich (über die Anknüpfung an das einfache Recht) im Kern durch das objektive Nettoprinzip geprägt.⁵⁶⁹ Somit erfahre dieser Kern dann auch verfassungsrechtlichen Schutz.

Das BVerfG hat die Frage, ob das objektive Nettoprinzip bereits Ausfluss der Besteuerung nach der finanziellen Leistungsfähigkeit ist, bisher offen gelassen.⁵⁷⁰ Dies erklärt sich wohl aus dem Gedanken, dass sich das BVerfG nicht festlegen will, ob es der Politik möglich ist, einen „echten“ Systemwechsel im Sinne einer Bruttoeinnahmenbesteuerung durchzuführen. Wirtschaftlich sinnvoll erscheint dies sowieso nur bei den Überschusseinkunftsarten der § 2 I 1 Nr. 4 – 7 EStG. Insofern bleibt hier insbesondere eine Entscheidung zur Verfassungsmäßigkeit der „Abgeltungsteuer“ auf private Kapitalerträge durch das BVerfG abzuwarten.⁵⁷¹

⁵⁶⁶ Jachmann DStR 2009 Beihefter Heft 34, 129 (130); Lehner DStR 2009, 185 (189); *Waldhoff/Lehner* in: K/S/M EStG § 1 Rn A 36, A 150

⁵⁶⁷ Fn 566

⁵⁶⁸ Drüen StuW 2008, 3 (14); Englisch DStR 2009 Beihefter Heft 34, 92 f.; Jachmann DFGT 2 (2005), 59 (63f.)

⁵⁶⁹ Drüen StuW 2008, 3 (7); Englisch DStR 2009 Beihefter Heft 34, 92; *Eckhoff* in: FS Steiner S. 118 (129)

⁵⁷⁰ So ausdrücklich BVerfG v. 12.10.2010 1 BvL 12/07 (Betriebsausgabenabzugsverbot) = BVerfGE 127, 224 (248) m.w.N. auf die eigene Rechtsprechung

⁵⁷¹ Seit dem VZ 2009 hat der Steuerabzug von 25 % (§ 43a I 1 Nr. 1 EStG) auf private Kapitalerträge i.S.d. § 20 EStG nach § 43 I, V 1 EStG Abgeltungswirkung und wird grundsätzlich nicht mehr der tariflichen Einkommensteuer (§ 32a I EStG) unterworfen. Dafür ist der Ansatz von Werbungskosten über den Pauschbetrag des § 20 IX 1, 2 EStG hinaus ausgeschlossen. Das objektive Nettoprinzip gilt also nicht mehr uneingeschränkt. Noch eklatanter wird das Problem im Fall der „Günstigerprüfung“ des § 32d VI 1 EStG, bei der auf Antrag die Kapitalerträge der tariflichen Einkommensteuer unterworfen werden und trotzdem § 20 IX 1 HS 2 EStG zur Anwendung kommt (zu dieser Konstellation ist ein Verfahren beim BFH unter dem Az. VIII R 13/13 anhängig).

Ein kleiner Teil der Literatur folgt dem BVerfG und geht indes – negativ feststellend – weiter, indem er keine verfassungsrechtliche Verankerung des objektiven Nettoprinzips sieht.⁵⁷² Das objektive Nettoprinzip sei in erster Linie eine Gesamtschau einfach gesetzlicher Wertungen. Diese Gesamtschau sei geprägt durch den Veranlassungsbegriff für Einnahmen und Ausgaben nach § 4 IV bzw. § 9 I 1 EStG aber auch durch den zeitlichen Zusammenhang zwischen Einnahmen und Ausgaben (also der Periodizität dieser zeitlichen Beziehung nach § 2 VII EStG mit dem Zuflussprinzip bzw. der periodengerechten Gewinnermittlung). Ein primär durch diffizile, einfach gesetzliche Wertungen geprägtes Prinzip könne – zumindest in seiner Gesamtheit – nicht Ausdruck der eher offenen Wertungen der Verfassung sein.⁵⁷³

2. Das Gebot der Folgerichtigkeit

Das BVerfG und weite Teile der Literatur stimmen im Kern überein, dass der Gesetzgeber bei der Schaffung und Änderung von Steuergesetzen aus Art. 3 I GG über die Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit hinaus an das sog. Gebot der Folgerichtigkeit gebunden ist.⁵⁷⁴

*„Die mit der Wahl des Steuergegenstandes einmal getroffene Belastungsentscheidung hat der Gesetzgeber unter dem Gebot möglichst gleichmäßiger Belastung aller Steuerpflichtigen bei der Ausgestaltung des steuerrechtlichen Ausgangstatbestands folgerichtig umzusetzen. (...) Ausnahmen von einer folgerichtigen Umsetzung bedürfen eines besonderen sachlichen Grundes.“*⁵⁷⁵

Das Gebot der Folgerichtigkeit beschreibt mithin eine Bindung des Gesetzgebers an seine eigenen, einfach gesetzlich getroffenen Grundentscheidungen. Es stellt sich somit als eine Form der Selbstbindung an eigene Wertentscheidungen und nicht der Fremdbindung an einen „externen“ Vergleichsmaßstab aus Art. 3 I GG dar. Hierüber kommt auch dem objektiven Nettoprinzip eine sehr weitgehende, verfassungsrechtliche Bindungswirkung zu, über die weitestgehend Einigkeit besteht. Da das Gebot der Folgerichtigkeit aber an die Systementscheidungen des einfachen Rechts anknüpft, geht der Schutz des objektiven Nettoprinzips hierdurch allerdings nur so weit, wie der Gesetzgeber diese einfach gesetzliche Systementscheidungen

⁵⁷² Schneider DStR 2009 Beihefter Heft 34, 87 ff.; Drooge StuW 2011, 105 (109, 111); G. Kirchhof in: FS Lang S. 563 (584) objektives Nettoprinzip als nicht justitiable, aber an den Gesetzgeber gerichtete „Klugheitsregel“ der Verfassung; wohl auch Kischel in: Epping/Hillgruber GG (2.Auflage) Art. 3 Rn 151

⁵⁷³ Schneider DStR 2009 Beihefter Heft 34, 87 (89); eine ähnliche Richtung schlägt auch Drooge StuW 2011, 105 (108) ein, wobei er schon den Leistungsfähigkeitsgedanken für eher einfach gesetzlich geprägt hält.

⁵⁷⁴ BVerfG v. 18.07.2012 1 BvL 16/11 (Grunderwerbsteuer Lebenspartnerschaft) = BVerfGE 132, 179 (189) stRspr.; statt vieler Seiler DStJG 34 (2011), 61 (69); kritisch zur Folgerichtigkeit etwa Lepsius JZ 2009, 260 (262); Ratschow in: Blümich EStG § 2 Rn 15

⁵⁷⁵ BVerfGE 132, 179 (189)

dung noch weiter tragen will. Einen steuerrechtlichen „Systemwechsel“ hin zur Abkehr vom objektiven Nettoprinzip kann das Gebot der Folgerichtigkeit nicht verhindern.⁵⁷⁶

Als eine weitere Schwäche des Gebots der Folgerichtigkeit stellt sich die Frage heraus, ob es dem Gesetzgeber auch möglich ist, abweichende „Sub-Systementscheidungen“ einzuführen. Wenn andere Prinzipien etwa dem objektiven Nettoprinzip zuwiderlaufen, aber eben als „Sub-Systementscheidung“ selbst zu einer Systementscheidung werden, so ist der Schutz des objektiven Nettoprinzips über die Folgerichtigkeit wirkungslos. Durch die Erhebung zu einer Systementscheidung würde ein abweichendes Prinzip zum Maßstab und nicht zum Gegenstand einer Folgerichtigkeitsprüfung. So hatte der Gesetzgeber etwa bei der für verfassungswidrig erklärten Streichung⁵⁷⁷ der Pendlerpauschale für die Jahre 2007 und 2008 versucht, das Gebot der Folgerichtigkeit durch Einführung des „Werktorprinzips“ (die berufliche Sphäre beginnt erst an den Werktoeren) als eigenständige (Sub-) Systementscheidung zum objektiven Nettoprinzip zu umgehen.⁵⁷⁸

Der Gesetzgeber hat sich⁵⁷⁹ im Rahmen der Einkommen- und der Körperschaftsteuer unstrittig für das Grundprinzip des objektiven Nettoprinzips zur Bemessung der steuerlichen Leistungsfähigkeit entschieden.⁵⁸⁰ Diese Systementscheidung zeigt sich einfach rechtlich schon in der von der Einkünfteart grundsätzlich unabhängigen Vorschrift des § 2 II EStG. Wenn der Gesetzgeber sich für ein solches System entschieden hat, so muss er für Durchbrechungen dieses Prinzips einen besonderen sachlichen Grund anführen können, ansonsten verletzt er Art. 3 I GG.

Als mögliche Rechtfertigung für solche Durchbrechungen kommt eine Reihe von Zielen in Betracht.⁵⁸¹

Hierzu zählen vor allem Typisierungen und Pauschalierungen, die zur Vereinfachung in der Anwendung des „Massenfallrechtsgebiets“ Steuerrecht eingeführt werden.⁵⁸² Gesetzliche Ty-

⁵⁷⁶ Mellinshoff Ubg 2012, 369 (373); Drüen Ubg 2009, 23 (26 f.); *Englisch* in: FS Lang S. 167 (192 ff.); BVerfG v. 09.12.2008 2 BvL 1/07 u.a. (Pendlerpauschale) = BVerfGE 122, 210 (241 ff.)

⁵⁷⁷ Steueränderungsgesetz 2007 vom 19.07.2006 BGBl I 2006 S. 1652 ff. = BStBl I 2006, 432 ff.

⁵⁷⁸ So die Begründung des Finanzministeriums BVerfGE 122, 210 (223 ff.); siehe dazu unten S. 155 ff.

⁵⁷⁹ Zu den Gefahren und aktuellen Indizien für eine bewusste Herbeiführung eines unsystematischen Steuerrechts durch die Steuergesetzgebung vgl. *Eckhoff* in: FS Steiner S. 118 (129 ff.)

⁵⁸⁰ So auch BVerfG v. 12.10.2010 1 BvL 12/07 (Betriebsausgabenabzugsverbot) = BVerfGE 127, 224 (248) stRspr. m.w.N.

⁵⁸¹ Vgl. Weber-Grellet FR 2011, 1028 (1031); Breinersdorfer DStR 2010, 2492 (2494 ff.); BVerfGE 127, 224 (245 f.; 255)

pisierung bedeutet die Vernachlässigung der Besonderheiten des Einzelfalls und Zusammenfassung dieser besonderen Einzelfälle in einem allgemein gehaltenen Tatbestand.⁵⁸³ So wird jedem Steuerpflichtigen etwa der gleiche – also pauschalierte – Grundfreibetrag nach § 32a I 2 Nr. 1 EStG gewährt, ohne dass eine individuelle Berechnung des im Einzelfall vielleicht wirklich höheren oder niedrigeren existenznotwendigen Bedarfs durchgeführt wird. Die hierdurch herbeigeführte Ungleichbehandlung hält sich jedoch im Rahmen der Typisierungsbefugnis.⁵⁸⁴

Eng verknüpft mit dem Gedanken der Pauschalierung und Typisierung ist auch der Gedanke der Missbrauchsvermeidung, der ebenfalls eine tragfähige Rechtfertigung liefert.⁵⁸⁵ So ist etwa das Betriebsausgabenabzugsverbot des § 8b V KStG in Höhe von 5 % zur pauschalierten Bekämpfung der Umgehung von § 3c I EStG als Rechtfertigung für Durchbrechungen des Folgerichtigkeitsgebots vom BVerfG anerkannt worden.⁵⁸⁶

Ebenso kommen außerfiskalische Lenkungsziele in Betracht. Die Vorschrift des § 12 Nr. 4 EStG, wonach Geldstrafen trotz beruflicher Veranlassung (also eigentlicher Geltung des objektiven Nettoprinzip) nicht bei der Einkünfteermittlung berücksichtigt werden dürfen, begegnet keinen durchgreifenden,⁵⁸⁷ verfassungsrechtlichen Bedenken. Der Sinn von Geldstrafen würde teilweise fehlgehen, wenn sich der Staat über die Einkommensteuer an ihnen beteiligt.

Zur Rechtfertigung von Durchbrechungen nicht geeignet ist der reine Finanzbedarf des Staates.⁵⁸⁸ Würde man diesen als Rechtfertigungsgrund für Durchbrechungen akzeptieren, so liefe das Gebot der Folgerichtigkeit leer, da der Finanzbedarf des Staates im Prinzip unlimitiert ist und von ihm selbst festgelegt wird.

⁵⁸² BVerfG v. 07.05.2013 2 BvR 909/06 u.a. (Homo-Splitting) = BVerfGE 133, 377 (412 f.) stRspr.; Vertiefend zur Typisierung Wernsmann DStR 2011 Beihefter Heft 31, 72 ff.

⁵⁸³ Vgl. BVerfGE 133, 377 (412) stRspr.; Jachmann DFGT 2 (2005), 59 (83); Wernsmann DStR 2011 Beihefter Heft 31, 72

⁵⁸⁴ BVerfGE 87, 153 (172)

⁵⁸⁵ BVerfGE 127, 224 (255 ff.); siehe auch Drüen StuW 2008, 3 (13)

⁵⁸⁶ BVerfGE 127, 224 (255); zum eigentlichen Missbrauchsproblem anschaulich BVerfGE 127, 224 (229 ff.)

⁵⁸⁷ Tipke StRO II (2.Auflage) S. 776; vgl. insoweit BVerfG v. 23.01.1990 1 BvL 4/87 u.a. (Geldbußen) = BVerfGE 81, 228 ff.

⁵⁸⁸ BVerfG v. 06.07.2010 2 BvL 13/09 (Arbeitszimmer II) = BVerfGE 126, 268 (278, 281)

Primär stellt das Gebot der Folgerichtigkeit eine Schranke für die Legislative dar. Allerdings ist dessen Geltung nicht nur auf den Bereich der Rechtssetzung begrenzt, sondern muss auch von der Exekutive und Judikative im Bereich der Rechtsanwendung beachtet werden.⁵⁸⁹

II. Grenzen aus den Freiheitsgrundrechten

Auch die Freiheitsrechte begrenzen den steuerlichen Zugriff in bedeutendem Maße.

Das subjektive Nettoprinzip, dessen verfassungsrechtliche Geltung in vielen Facetten unbestritten ist,⁵⁹⁰ wird im Steuerrecht auch durch Art. 6 I GG geprägt. In neuerer Zeit wird zudem die Eigentumsfreiheit des Art. 14 GG – außerhalb des bereits angesprochenen, freiheitsrechtlichen Ansatzes zur Verankerung des objektiven Nettoprinzips – stärker aufgewertet.

1. Schutz von Ehe und Familie nach Art. 6 GG

Art. 6 I GG stellt Ehe und Familie unter grundrechtlichen Schutz. Die Vorschrift enthält vor allem ein für das Steuerrecht wichtiges Benachteiligungsverbot, dessen Befolgung zu vielen Normen im Einkommensteuerrecht geführt hat, die sich um Umsetzung dieses verfassungsrechtlichen Auftrags bemühen.⁵⁹¹ Art. 6 I GG stellt in erster Linie die verfassungsrechtliche Fundierung des subjektiven Nettoprinzips im Bereich familiärer und ehelicher Beziehungen sicher.

Über diese allgemeinen Beschränkungen hinaus bekommt Art. 6 GG häufiger Bedeutung für die Beurteilung der Abziehbarkeit von gemischt veranlassten Aufwendungen, worauf später noch einzugehen ist.⁵⁹²

2. Schutz des Eigentums nach Art. 14 GG

Der Schutz des Eigentums ist in Art. 14 I 1 GG normiert. Eigentum im verfassungsrechtlichen Sinne geht dabei über den zivilrechtlichen Eigentumsbegriff (vgl. § 903 BGB) hinaus und wird als jede vermögenswerte, privatnützige Rechtsposition verstanden.⁵⁹³ Hierzu zählen deswegen auch bloße Forderungen auf Geld. Die Eigentumsfreiheit soll „(...) *einen Freiheits-*

⁵⁸⁹ BVerfG v. 29.10.1999 2 BvR 1264/90 (Heileurythmisten) = BVerfGE 101, 132 (138); BFH v. 21.09.2009 GrS 1/06 = BStBl II 2010, 672 (681); G. Kirchhof in: FS Lang S. 563 (586); mit vielen aktuellen Beispielen aus der BFH-Rspr. Mellinghoff Ubg 2012, 369 (373 ff.); a.A. Droege StuW 2011, 105 (111)

⁵⁹⁰ Siehe dazu oben S. 102 ff.

⁵⁹¹ von Coelln in: Sachs GG (6.Auflage) Art. 6 Rn 36 ff.; Hey in: Tipke/Lang, Steuerrecht (21.Auflage) § 3 Rn 162, § 8 Rn 83 f. sowie Rn 88 ff.

⁵⁹² Siehe hierzu vertiefend: Oliver Schilling „Zwangsläufiger und pflichtbestimmter Aufwand in Ehe und Familie“ Diss. 2013 S. 70 ff; siehe unten S. 143 ff.

⁵⁹³ Wendt in: Sachs GG (6.Auflage) Art. 14 Rn 22 m.w.N.

*raum im vermögensrechtlichen Bereich (...) sichern und Menschen dadurch eine eigenverantwortliche Gestaltung ihres Lebens (...) ermöglichen.*⁵⁹⁴

Nach der ständigen Rechtsprechung des ersten Senats des BVerfG nicht geschützt sein soll das „Vermögen als solches“, also die Gesamtheit aller vermögenswerten, privatnützigen Rechtspositionen.⁵⁹⁵ Der erste Senat will die Auferlegung von Geldleistungspflichten und somit auch von Steuern nicht an Art. 14 GG messen, da diese nicht aus einer konkreten, eigentumsrechtlichen Rechtsposition erfüllt werden müssen, sondern aus der Gesamtheit solcher Positionen.⁵⁹⁶ Schon diese Argumentation wird mit guten Gründen kritisiert.⁵⁹⁷

Trotzdem ist die prinzipielle Möglichkeit des Eingriffscharakters von Steuergesetzen in Art. 14 GG von beiden Senaten des BVerfG anerkannt.⁵⁹⁸ Dieser Eingriffscharakter erfährt nach der Rechtsprechung des BVerfG wesentliche Konkretisierung durch zwei Ausprägungen. Es sind dies das anerkannte Verbot einer Erdrosselungssteuer und das bisher nur vom zweiten Senat des BVerfG angewendete Gebot einer angemessenen Besteuerung.

2.1 Verbot einer Erdrosselungssteuer

Art. 14 GG setzt sowohl nach Rechtsprechung als auch Literatur der Auferlegung von Geldleistungspflichten im Allgemeinen jedenfalls insoweit eine Grenze, als diese Pflichten eine erdrosselnde (konfiskatorische) Wirkung entfalten.⁵⁹⁹

Eine Erdrosselung wird im Steuerrecht vom BVerfG wie folgt verstanden: *„Das geschützte Freiheitsrecht darf nur so weit beschränkt werden, dass dem Grundrechtsträger (Steuerpflichtigen) ein Kernbestand des Erfolges eigener Betätigung im wirtschaftlichen Bereich in Gestalt der grundsätzlichen Privatnützigkeit des Erworbenen und der grundsätzlichen Verfügungsbefugnis über die geschaffenen vermögenswerten Rechtspositionen erhalten bleibt.*⁶⁰⁰

Das BVerfG geht davon aus, dass bereits erworbene, vermögenswerte Rechte des Steuerpflichtigen nicht durch die Auferlegung einer Steuer so massiv beschränkt werden dürfen, dass dieses Erworbene vom Steuerpflichtigen letztlich aufgegeben werden muss. Besonders klar wird dieser Zusammenhang im Bereich der Sollertragsteuern, die nur an das Innehaben

⁵⁹⁴ BVerfG v. 08.05.2012 1 BvR 1065/03 u.a. = BVerfGE 131, 66 (80)

⁵⁹⁵ Jüngst BVerfG NZA 2012, 788 (789); BVerfGE 96, 375 (397) m.w.N. auf die eigene stRspr.

⁵⁹⁶ Dem ersten Senat folgen im Grundsatz auch Teile der Literatur vgl. Fn 563

⁵⁹⁷ Wendt in: Sachs GG (6.Auflage) Art. 14 Rn 38; Depenheuer in: v. Mangoldt/Klein/Starck GG I (6.Auflage) Art. 14 Rn 89, 169; Frye FR 2010, 603 (605 f.)

⁵⁹⁸ Vgl. BVerfG v. 18.01.2006 2 BvR 2194/99 (Halbteilungsgrundsatz II) = BVerfGE 115, 97 (111)

⁵⁹⁹ Aus jüngster Zeit z.B. BVerfG v. 29.02.2012 1 BvR 2378/10 = NZA 2012, 788 (789); BVerfGE 115, 97 (115); BVerfG v. 17.07.2003 2 BvL 1/99 u.a. = BVerfGE 108, 186 (223) mit weiteren Hinweisen auf die eigene stRspr.; Drüen in: Tipke/Kruse AO § 3 Rn 17 ff.; Wernsmann in: H/H/Sp AO § 3 Rn 122 ff.

⁶⁰⁰ BVerfGE 87, 153 (169)

eines Vermögensgegenstands (ohne Notwendigkeit daraus tatsächlich etwas zu erwirtschaften) anknüpfen. Als Beispiel wird hier die derzeit einzig erhobene Sollerstragsteuer – die Grundsteuer – gewählt.⁶⁰¹ Die Grundsteuer darf kein Ausmaß erreichen, welches dazu führt, dass das Eigentum an Grundstücken von den Steuerpflichtigen aufgegeben wird, weil aufgrund der Besteuerung keine Möglichkeit mehr besteht, ein Grundstück noch ertragsbringend zu nutzen.⁶⁰² Der Anknüpfungspunkt der Erdrösselungssteuer ist nach dieser „strengen“ Definition also die Aufgabe des Besteuerungsgegenstands durch den Steuerpflichtigen und nicht an sich die Höhe der Steuerlast. Aus diesem Grund wird die Erdrösselungssteuer teilweise auch als bloß mittelbarer Eingriff in die Eigentumsfreiheit gesehen. Nicht die unmittelbare Geldleistungspflicht (sog. Belastungswirkung) führe zur Verletzung, sondern die daraus folgende Aufgabe des Eigentums als mittelbare Folge (sog. Gestaltungswirkung).⁶⁰³

Die Übertragung dieser Argumentation auf die bei dieser Untersuchung maßgebliche Einkommensteuer gelingt relativ einfach. Die Besteuerung des Einkommens im gängigen System des EStG knüpft zumeist an die Fruchtziehung von vermögenswerten Rechten (etwa Vermietung und Verpachtung § 21 EStG; Einkünfte aus Kapitalvermögen § 20 EStG) oder an die Ausübung einer beruflichen Tätigkeit an (Gewinneinkünfte § 13, § 15, § 18 EStG oder nicht-selbständige Arbeit § 19 EStG). Hat die Einkommensteuer erdrösselnden Charakter, würde dies folglich entweder eine Verletzung der Eigentumsfreiheit des Art. 14 GG oder der Berufsfreiheit des Art. 12 GG bedeuten.⁶⁰⁴ Wenn die Besteuerung erdrösselnd wirkt, dann sieht sich der Steuerpflichtige gezwungen, entweder sein Eigentum an den vermögenswerten Rechten (Immobilie, Wertpapiere) oder seinen (selbständigen oder unselbständigen) Beruf aufzugeben.

Die erdrösselnde Wirkung wird vom BVerfG aber nicht schon dann angenommen, wenn im besonderen Einzelfall eine Geldleistungspflicht zur Aufgabe einer vermögenswerten Rechtsposition führt. Die erdrösselnde Wirkung muss vielmehr als Regelmäßigkeit bestehen.⁶⁰⁵ Die Maßnahmen, die eine Erdrösselung herbeiführen, müssen also die Aufgabe der Rechtspositionen mit regelmäßiger Wirkung herbeiführen.

⁶⁰¹ Das Beispiel ist eine Abwandlung des Falls von *Wernsmann* in: H/H/Sp AO § 3 Rn 124

⁶⁰² So jedenfalls die „strengere“ Definition der Erdrösselung im Steuerrecht nach *Wernsmann* in: H/H/Sp AO § 3 Rn 124; siehe auch BVerfG v. 22.06.1995 2 BvL 37/91 (Halbteilungsgrundsatz I) = BVerfGE 93, 121 (137); zur abw. Meinung, die an den Entzug von Vermögen durch die Steuer anknüpfen will vgl. etwa *Depenheuer* in: v. Mangoldt/Klein/Starck GG I (6.Auflage) Art. 14 Rn 163 bzw. die Fn 5 der angegebenen Fundstelle in H/H/Sp

⁶⁰³ Vgl. *Wernsmann* NJW 2006, 1169 (1171) m.w.N.

⁶⁰⁴ *Drüen* in: Tipke/Kruse AO § 3 Rn 17a; *Wernsmann* in: H/H/Sp AO § 3 Rn 124; *Wieland* in: Dreier GG I (3.Auflage) Art. 12 Rn 71; auch das BVerfG erkennt die Möglichkeit einer Verletzung von Art. 12 GG durch Steuern an vgl. zuletzt BVerfG v. 03.09.2009 1 BvR 2384/08 = NVwZ 2010, 313 (313); BVerfG v. 20.04.2004 1 BvR 905/00 (Ökosteuer) = BVerfGE 110, 274 (288); BVerfGE 87, 153 (169); vgl. auch BVerfGE 126, 268 (284)

⁶⁰⁵ Aus jüngster Zeit z.B. BVerfG v. 29.02.2012 1 BvR 2378/10 = NZA 2012, 788 (789); BVerfG v. 08.04.1997 1 BvR 48/94 = BVerfGE 95, 267 (301); für das Steuerrecht z.B. BVerfG v. 01.04.1971 1 BvL 22/67 (Glücksspielautomat) = BVerfGE 31, 8 (17); sowie *Drüen* in: Tipke/Kruse AO § 3 Rn 17a m.w.N.

Dies mag der Grund sein, weshalb das BVerfG noch nie eine Steuer als erdrosselnd identifiziert und somit für nichtig erklärt hat. Das zeigt, dass diese Grenzlinie in der Praxis keine taugliche Begrenzung der Steuergewalt darstellt.

Das Verbot der Erdrosselungssteuer wird allerdings auch schon in theoretischer Hinsicht kritisiert. Diese Kritik beginnt damit, dass Schutzbereichseröffnung und Grundrechtsverletzung zusammenfallen und nicht – wie in der üblichen Dogmatik – ein Eingriff in den Schutzbereich zunächst nur einen Rechtfertigungszwang für diesen Eingriff auslöst. Dem Verbot der Erdrosselungssteuer wird zu Recht vorgeworfen, dass dieses zu spät eingreife.⁶⁰⁶ Die Begrenzung stellt sich nur als allerletzte Schranke für Extremfälle dar.

Aus diesem Grund hat der zweite Senat des BVerfG Versuche unternommen, eine Vorstufe auf der Ebene der Belastungswirkung als Schranke zu etablieren.

2.2 Das Gebot angemessener Besteuerung

Das Gebot angemessener Besteuerung hat der zweite Senat des BVerfG in seinem zweiten Beschluss zum sog. Halbteilungsgrundsatz als zumutbare Belastungsobergrenze im Steuerrecht geschaffen.⁶⁰⁷ Die Entscheidung ist bisher singulär geblieben.⁶⁰⁸

Verfassungsrechtliche Literatur und Rechtsprechung haben sich seit jeher schwer getan, eine konkrete Zumutbarkeitsgrenze für den Steuerzugriff (außerhalb der Erdrosselungswirkung) zu etablieren. Dies liegt daran, dass die gewöhnlichen Kriterien, die für die Verhältnismäßigkeitsprüfung gelten (legitimer Zweck, Geeignetheit, Erforderlichkeit und Angemessenheit), im Bereich rein fiskalisch motivierter Steuernormen versagen.⁶⁰⁹ Die Staatsfinanzierung ist ein legitimer Zweck und Steuern sind hierfür geeignet. Es gibt auch keine mildereren Mittel, um den Staat zu finanzieren, da ihm unter der Geltung des Grundgesetzes staatliches Unternehmertum als Einnahmequelle (jedenfalls in dem Ausmaß, in dem es für eine ausreichende Staatsfinanzierung notwendig wäre) verwehrt ist.⁶¹⁰ Es verbleibt eine Angemessenheitsprüfung. Hier stellt sich die Frage, ob die dem Bürger aufgebürdete Belastung außer Verhältnis zum angestrebten Zweck steht. Es stellt sich somit die praktische Frage, wann die Steuerlast

⁶⁰⁶ Vgl. Hey in: Tipke/Lang Steuerrecht (21. Auflage) § 3 Rn 184, 189

⁶⁰⁷ BVerfG v. 18.01.2006 2 BvR 2194/99 (Halbteilungsgrundsatz II) = BVerfGE 115, 97 ff.

⁶⁰⁸ Noch einmal Bezug nehmend BVerfG v. 21.06.2006 2 BvL 2/99 (Tarifbegrenzung) = BVerfGE 116, 164 (181)

⁶⁰⁹ Hey in: Tipke/Lang Steuerrecht (21. Auflage) § 3 Rn 182; anders für Lenkungsnormen dort § 3 Rn 188, die mit ihrem Lenkungsziel sehr gut abgewogen werden können; a.A. Frenz GewArch 2006, 282 (287); Elicker DVBl 2006, 480 (485), die die staatliche Ausgabenseite für die Verhältnismäßigkeitsprüfung heranziehen wollen.

⁶¹⁰ Vgl. P. Kirchhof StuW 2006, 3 (5); vgl. BVerfGE 115, 97 (115) m.w.N.

außer Verhältnis zur Staatsfinanzierung steht. Die Frage kann die Verfassung in absoluten Zahlen kaum beantworten.

Auch muss bedacht werden, welcher Zweck in Abwägung zu dem Steuereingriff ins Verhältnis gesetzt werden soll. Stellt man auf die Staatsfinanzierung ab, so ergibt sich daraus mittelbar auch eine Grenze der staatlichen Aufgabenwahrnehmung. Dem Staat wird dann vorgehalten, dass dieses oder jenes Ziel nur über einen unverhältnismäßigen Steuereingriff zu erreichen sei.⁶¹¹

Maßgeblich von Paul Kirchhof beeinflusst, hatte der zweite Senat in seinem ersten Beschluss von 1995 zum sog. Halbteilungsgrundsatz⁶¹² erstmalig versucht, eine Belastungsobergrenze für den Steuerzugriff zu etablieren. Die Gesamtbelastung (Kumulation) durch Vermögensteuer und sonstige Ertragsteuern auf den aus dem gleichen Vermögensstamm herrührenden Vermögensertrag dürfe sich nur „*in der Nähe einer hälftigen Teilung zwischen privater und öffentlicher Hand*“ bewegen.⁶¹³ Gestützt wurde diese Argumentation auf das Wort *gleich*“ aus dem in Art. 14 II 2 GG niedergelegten Grundsatz der Sozialbindung des Eigentums.

Im bereits erwähnten zweiten Beschluss zum Halbteilungsgrundsatz aus dem Jahr 2006 hat sich der zweite Senat ausdrücklich vom Halbteilungsgrundsatz verabschiedet, soweit dieser außerhalb der - z.Zt. nicht erhobenen - Vermögensteuer fruchtbar gemacht werden sollte.⁶¹⁴ Dennoch stellte der zweite Senat klar, dass sich auch außerhalb der Vermögensteuer der Steuerzugriff einer Angemessenheitsprüfung stellen muss.

Zunächst führt der Senat aus, dass die Auferlegung einer Steuer jedenfalls dann in die Eigentumsfreiheit eingreife, wenn diese Steuer tatbestandlich an bereits erworbene, vermögenswerte Rechtspositionen (Lohnansprüche, Zuwächse an Betriebsvermögen usw.) anknüpfe.⁶¹⁵ Der Beschluss will sich damit ausdrücklich nicht in Widerspruch zur Leitlinie des ersten Senats setzen, wonach das Vermögen an sich nicht von Art. 14 GG geschützt sei.

Aus dem Eingriff in Art. 14 GG ergebe sich dann aber – wie bei allen anderen Grundrechten auch – eine Prüfung am Maßstab der Verhältnismäßigkeit, wenn auch der zweite Senat hier anerkennt, dass Geeignetheit und Erforderlichkeit für die Begrenzung des Steuerzugriffs keine

⁶¹¹ BVerfGE 115, 97 (115)

⁶¹² BVerfG v. 22.06.1995 2 BvL 37/91 (Halbteilungsgrundsatz I) = BVerfGE 93, 121 ff.

⁶¹³ BVerfGE 93, 121 (138)

⁶¹⁴ BVerfG v. 18.01.2006 2 BvR 2194/99 (Halbteilungsgrundsatz II) = BVerfGE 115, 97 (108 ff., 114)

⁶¹⁵ BVerfGE 115, 97 (112 f.); kritisch zu der rein tatbestandlichen Anknüpfung und abstellend auf die Rechtsfolge (Steuerlast) deswegen Frye FR 2010, 603 (605); kritisch ebenfalls Wernsmann NJW 2006, 1169 (1170 ff.)

tauglichen Kriterien darstellen und es somit nur auf die Angemessenheit ankomme.⁶¹⁶ Eine konkrete Belastungsobergrenze im Sinne der Angemessenheit lasse sich nicht feststellen. Jedoch ließe sich der Vorschrift des Art. 106 III 4 Nr. 2 GG – welche ein Verbot der Überlastung von Steuerpflichtigen bei der Verteilung des Umsatzsteueraufkommens enthält – entnehmen, dass der Steuerzugriff auch die Schwelle der Unangemessenheit überschreiten könne.⁶¹⁷ Das Gebot könne trotz des Mangels an einer absoluten Zahl oder Belastungsgrenze etwa dann verletzt sein, wenn sich die Besteuerung auch im internationalen Vergleich als „*bedrohliche Sonderentwicklung*“ darstelle, ohne dass besondere Gründe dies rechtfertigten.⁶¹⁸ Beachtlich und bedeutsam ist hierbei die (wohl) erstmalige,⁶¹⁹ verfassungsgerichtliche Erwähnung einer Wechselwirkung zwischen dem Tarif und der Bemessungsgrundlage der Steuer für die Frage nach der Beurteilung einer solchen Sonderentwicklung und damit der Angemessenheit der Besteuerung.⁶²⁰ Auch für das Gebot der angemessenen Besteuerung stellt das BVerfG unter Bezugnahme auf seine eigene Rechtsprechung zum Verbot der Erdrosselungssteuer klar, dass diese Grenze nicht im besonderen Einzelfall, sondern nur für den Regelfall Bedeutung gewinnt.⁶²¹

Die Entscheidung wurde von Seiten der Literatur – trotz Kritik im Detail – begrüßt.⁶²²

III. Stellungnahme und Bedeutung der Ergebnisse für die weitere Arbeit

Die Untersuchung des verfassungsrechtlichen Geltungsgrundes für das objektive Nettoprinzip ist insofern notwendig, als es die Frage beantwortet, ob schon aus verfassungsrechtlichen und nicht nur aus einfach steuersystematischen Gründen eine Aufteilung von gemischt veranlasseten Aufwendungen geboten ist.⁶²³ Würde das objektive Nettoprinzip Verfassungsrang haben, dann müssten die erwerbsdienlichen Veranlassungsbeiträge an den gemischten Aufwendungen bereits aus verfassungsrechtlichen Gründen steuerlich berücksichtigt werden.⁶²⁴ Spiegelbildlich müsste es verfassungsrechtlich taugliche Rechtfertigungsgründe für eine Nichtaufteilung bzw. Nichtberücksichtigung geben. Ein verfassungsrechtlich fundiertes Aufteilungsgebot wäre also die Folge.

⁶¹⁶ BVerfGE 115, 97 (113 ff., 115)

⁶¹⁷ BVerfGE 115, 97 (115 f.)

⁶¹⁸ BVerfGE 115, 97 (116)

⁶¹⁹ Ansätze dieses Zusammenspiels wurden bereits erwähnt in BVerfGE 93, 121 (138)

⁶²⁰ BVerfGE 115, 97 (116)

⁶²¹ BVerfGE 115, 97 (117) unter Bezugnahme etwa auf BVerfGE 82, 159 (190)

⁶²² Vgl. Wernsmann NJW 2006, 1169 (1174); Pezzer DB 2006, 912 (913); auch P. Kirchhof scheint den Beschluss positiv zu sehen P. Kirchhof in: FS Merten S. 149 (160 ff.); a.A. Frenz GewArch 2006, 282 (284, 287), dem der Schutz des Steuerpflichtigen nicht weit genug geht.

⁶²³ Zu der einfach gesetzlichen Lage, die ein Aufteilungsgebot statuiert, siehe oben S. 67 ff. und Fn 386

⁶²⁴ So auch Droege StuW 2011, 105 (108); Jachmann DStR 2009 Beihefter Heft 34, 129 (130); Englisch DStR 2009 Beihefter Heft 34, 92 (95)

Freilich ließe sich dieses Ergebnis problemlos auch aus dem Gebot der Folgerichtigkeit⁶²⁵ ableiten, welches sowohl für die Rechtssetzung als auch für die Rechtsanwendung⁶²⁶ gilt. Allerdings ist die Fundierung des objektiven Nettoprinzips in der Folgerichtigkeit hinsichtlich zweier Aspekte abweichend von einer originär verfassungsrechtlichen Verankerung.

Zum einen verhindert das Gebot der Folgerichtigkeit keinen vollständigen Systemwechsel, welcher natürlich auch die Aufteilung gemischter Aufwendungen betreffen würde, wenn durch diesen etwa eine systematische Bruttobesteuerung eingeführt werden soll. Eine neue Systementscheidung für das gesamte EStG wäre verfassungsrechtlich ohne Rechtfertigung möglich.

Zum anderen stellt sich nur im Rahmen der Folgerichtigkeit die Frage, ob eine rechtfertigungslose und vom objektiven Nettoprinzip abweichende „Sub-Systementscheidung“ ausschließlich für den Bereich der gemischten Aufwendungen möglich ist.

Während die systematische Bruttobesteuerung für das gesamte Einkommensteuerrecht sehr unwahrscheinlich erscheint, ist die Frage der abweichenden „Sub-Systementscheidung“ für gemischte Aufwendungen nicht nur rein akademischer Natur.⁶²⁷

Die freiheitsrechtlichen Grenzen der Besteuerung sind wiederum häufig maßgeblicher Anknüpfungspunkt für die verfassungsrechtliche Beurteilung von gemischten Aufwendungen. Aus den zwei Leitlinien des Art. 14 GG zur Auferlegung von Geldleistungspflichten (Verbot der Erdrosselungssteuer und Gebot der angemessenen Besteuerung) sind daneben nach hier vertretener Ansicht entscheidende Folgerungen zur verfassungsrechtlichen Geltung des objektiven Nettoprinzips zu ziehen.

1. Grenzen aus Art. 3 I GG

1.1 Verfassungsrechtliche Geltung des objektiven Nettoprinzips

1.1.1 Gleichheitsrechtliche Begründung

Das objektive Nettoprinzip ist für mich nicht aus Art. 3 I GG ableitbar. Eine Rückbesinnung auf den eigentlichen Wortlaut der Vorschrift tut hier Not, der da lautet: „*Alle Menschen sind vor dem Gesetz gleich.*“ Art. 3 I GG will die Gleichbehandlung durch Gesetzgeber und Ge-

⁶²⁵ Siehe dazu insgesamt oben S. 105 ff.

⁶²⁶ Die Ausführungen des Großen Senats in BFH v. 21.09.2009 GrS 1/06 = BStBl II 2010, 672 (681) lassen sich jedenfalls auch so auffassen, dass das einfach gesetzliche Aufteilungsgebot Ausfluss folgerichtiger Rechtsanwendung sei.

⁶²⁷ Siehe dazu unten S. 155 ff.

setzesanwender bewirken. Art. 3 I GG selbst nennt aber weder Ziele noch Maßstäbe, in welche Richtung die Gleichbehandlung bewirkt werden soll.⁶²⁸

Wenn A und B Zwillinge sind und stets das Gleiche tun, so müssen sie vom Gesetzgeber gleich behandelt werden. Erzielen A und B Einnahmen in Höhe von jeweils 100, hat jedoch A Erwerbsaufwendungen von 10 und B Erwerbsaufwendungen von 20, so unterstellt das gegenwärtige Einkommensteuersystem dem A Einkünfte von 90 und dem B von 80.

Die Unterstellung von Einkünften in Höhe von 90 bei A und B wäre gegenüber B eine zu rechtfertigende Ungleichbehandlung. Gelingt eine Rechtfertigung nicht, so muss sie unterbleiben. Die Ungleichbehandlung lässt sich aber beheben, in dem der Gesetzgeber A 90 und B 80 unterstellt oder indem er A und B 100 unterstellt (also die Erwerbsaufwendungen von A und B ignoriert). Die Frage, was die „gerechte“ Gleichheit oder Ungleichheit in diesem Fall ist, beantwortet Art. 3 I GG selbst nicht.

Aus diesem Grund ist man sich einig, dass Art. 3 I GG einen Vergleichsmaßstab (*tertium comparationis*) benötigt, der die Gleichheit in die „gerechte“⁶²⁹ Richtung lenkt. Dieser Vergleichsmaßstab muss an der jeweiligen Sachmaterie ausgerichtet sein.⁶³⁰ Im Bereich des Steuerrechts wird das Leistungsfähigkeitsprinzip als wesentliches Gerechtigkeitskriterium angesehen.⁶³¹

Somit stellt sich die Frage, ob das an Art. 134 Weimarer Reichsverfassung angelehnte⁶³² Gebot der steuerlichen Leistungsfähigkeit auch die Geltung des objektiven Nettoprinzips bedingt.

Dem ist nach hier vertretener Ansicht nicht so. Das verfassungsrechtliche Leistungsfähigkeitsprinzip beansprucht Geltung für das gesamte Steuerrecht und somit insbesondere auch für Steuern auf die Einkommensverwendung wie die Umsatzsteuer oder andere Verbrauch- und Aufwandsteuern.⁶³³ Im Rahmen der Umsatzsteuer spielt es keine Rolle, ob der Konsum

⁶²⁸ Vgl. statt vieler Droege StuW 2011, 105 (108, 111); *Osterloh* in: Sachs GG (6.Auflage) Art. 3 Rn 4

⁶²⁹ Jüngst etwa BVerfG v. 16.07.2012 1 BvR 2983/10 = NVwZ 2012, 1535 (1540); BVerfG v. 04.02.2009 1 BvL 8/05 (Spielgerätesteuer) = BVerfGE 123, 1 (20); BVerfG v. 15.01.2008 1 BvL 2/04 (Gewerbsteuerfreiheit) = BVerfGE 120, 1 (31) m.w.N. auf die eigene Rechtsprechung; *Osterloh* in: Sachs GG (6.Auflage) Art. 3 Rn 4 ff.; *Hey* in: Tipke/Lang Steuerrecht (21.Auflage) § 3 Rn 121

⁶³⁰ BVerfG v. 18.07.2012 1 BvL 16/11 (Grunderwerbsteuer Lebenspartnerschaft) = BVerfGE 132, 179 (188) stRspr.; Palm DStR 2002, 152 (154)

⁶³¹ Siehe oben S. 100 ff.

⁶³² So ausdrücklich etwa BVerfG v. 27.06.1991 2 BvR 1493/89 (Zinsurteil) = BVerfGE 84, 239 (270)

⁶³³ Herrschende Meinung in Literatur und Rechtsprechung vgl. *Reiß* in: FS Lang S. 861 (891); *Hey* in: Tipke/Lang Steuerrecht (21.Auflage) § 3 Rn 43; BVerfG v. 04.02.2009 1 BvL 8/05 (Spielgerätesteuer) = BVerfGE 123, 1 (20); BVerfG v. 20.04.2004 1 BvR 905/00 u.a. (Ökosteuer) = BVerfGE 110, 274 (297); a.A. etwa Seiler DStJG 34 (2011), 61 (68)

aus erwirtschafteten Einkünften stammt oder etwa aus einem zurückzuzahlenden Kredit, der ertragsteuerlich keine Leistungsfähigkeit vermittelt.⁶³⁴ Es wird also nicht nach einem objektiven Nettoprinzip gefragt. Ob der verbrauchte Strom zum Beheizen der Wohnung oder zum Betreiben einer Sauna benötigt wird, bleibt bei der Besteuerung ebenso außer Betracht. Es wird mithin nicht einmal nach dem subjektiven Nettoprinzip gefragt, obwohl dessen Wahrung unter Zuhilfenahme sozialrechtlicher Bedürftigkeitsmaßstäbe noch relativ einfach umsatzsteuerrechtlich umzusetzen wäre. Die verfassungsrechtliche Leistungsfähigkeit spiegelt sich hier nur extrem grob in einer vermuteten Leistungsfähigkeit ausgedrückt durch „Konsum“ wieder.⁶³⁵

Soll also die Leistungsfähigkeit einerseits derartig grob umrissene Besteuerungsmaßstäbe wie bei der Umsatzsteuer ermöglichen, aber andererseits die höchst präzise Erfassung der Leistungsfähigkeit bei der Erzielung von Einkünften bedingen? Anders gewendet: Der verfassungsrechtliche Leistungsfähigkeitsgedanke soll bei direkten Steuern die fein justierte (steuerliche) Atomuhr vorschreiben und bei indirekten Steuern den groben Blick auf den (steuerlichen) Sonnenstand noch zulassen? Warum soll Art. 3 I GG eine Bruttobesteuerung auf der Einnahmenseite in der Form eines „Brutto-EStG“ verhindern, aber eine Bruttobesteuerung auf der Ausgabenseite in der Form des jetzigen UStG ermöglichen?

Diese Diskrepanz zwischen direkten und indirekten Steuern lässt sich nur mit 3 Ansätzen auflösen.

Man könnte zunächst dem Begriff der verfassungsrechtlichen Leistungsfähigkeit je nach Steuerart unterschiedlich starke Ausprägungen zuschreiben.

Man könnte die indirekten Steuern in der bisherigen Ausgestaltung als (wenigstens teilweise) verfassungswidrig ansehen.⁶³⁶

Schließlich könnte man Leistungsfähigkeit als nur sehr grobes Raster verstehen, das eine so feine Ausjustierung wie das objektive Nettoprinzip nicht vorschreibt.

Nur letzteres erscheint mir überzeugend. Letztlich geht meine Kritik in die Richtung, die schon *Schneider*⁶³⁷ eingeschlagen hat. Der Leistungsfähigkeitsgedanke schreibt das objektive Nettoprinzip nicht vor.

⁶³⁴ Vgl. P. Kirchhof StW 2006, 3 (7); siehe zur vergleichbaren Aufwandsteuer auch BVerfG v. 11.10.2005 1 BvR 1232/00 u.a. (Zweitwohnungsteuer) = BVerfGE 114, 316 (334)

⁶³⁵ P. Kirchhof StW 2006, 3 (7 f.)

⁶³⁶ Modifikationen an indirekten Steuern verlangt konsequenterweise Englisch DStR 2009 Beihefter Heft 34, 92 (93) m.w.N.

⁶³⁷ Schneider DStR 2009 Beihefter Heft 34, 87 (89)

Dieser Ansatz ist geprägt von einer Gesamtbetrachtung des Steuerrechts und nicht von einer Binnenbetrachtung der jeweiligen Steuerart. Wer meint, dass Leistungsfähigkeit je nach Steuerart unterschiedliche Anforderungen stellt, sollte sich folgende Überlegung bewusst machen. Eine Betrachtungsweise anhand der einzelnen Steuerarten birgt jedenfalls die Gefahr, die schlicht einfach gesetzliche Lage als Ausprägung eines verfassungsrechtlichen Wertungsmaßstabs anzusehen. Das würde aber einen Rückschluss vom einfachen Gesetz auf das Verfassungsrecht darstellen. Wer dem Gesetzgeber zubilligt, den Maßstab der Leistungsfähigkeit durch seine Entscheidung für die eine oder andere Art der Besteuerung festzulegen, der verlangt vom Gesetzgeber letztlich nur Folgerichtigkeit.

Ich kann keinen Unterschied mehr zwischen dem Gebot der folgerichtigen Umsetzung der eigenen Systementscheidung und einer von der Steuerart abhängigen Interpretation der Leistungsfähigkeit erkennen.

Das Konfliktverhältnis zwischen den unterschiedlichen Steuerarten könnte auch ein Grund sein, warum das BVerfG den Leistungsfähigkeitsgedanken nur zögerlich und mit wenig konkreteren Aussagen übergreifend auf andere Steuerarten anwendet.⁶³⁸

1.1.2 Finanzverfassungsrechtliche Begründung

Ebenfalls für nicht durchdringend erachte ich den Versuch, das objektive Nettoprinzip aus der Finanzverfassung abzuleiten.

Es ist völlig zutreffend, dass die Kompetenz- und Aufkommensverteilungsnormen der Art. 105 ff. GG (etwa in Art. 106 III 1 GG) bei ihrer verfassungsrechtlichen Definition in gewissem Umfang an die einfach gesetzlichen Ausprägungen der einzelnen Steuerarten anknüpfen. Das BVerfG zieht insofern einen „wesensprägenden Typus“ der einzelnen Steuern heran, an dem sich auch die verfassungsrechtliche Qualifikation im Sinne der Art. 105 ff. GG ausrichtet.⁶³⁹ Selbst wenn man aber das objektive Nettoprinzip als wesensprägenden Typus der Einkommensteuer ansieht, so erfährt dieser Typus durch Kompetenz- und Verteilungsnormen gerade keine materielle, sondern nur eine formelle Absicherung.⁶⁴⁰ Dies bedeutet wiederum nur, dass die Gesetzgebungskompetenz und die Aufkommensverteilung bei einer Abschaf-

⁶³⁸ Zögerlich, diesbezüglich die Belastung nach der finanziellen Leistungsfähigkeit auf andere als („zumindest“) direkte Steuern auszuweiten BVerfGE 127, 224 (247) m.w.N.; *Heun* in: Dreier GG I (3.Auflage) Art. 3 Rn 76; *Osterloh* in: Sachs GG (6.Auflage) Art. 3 Rn 134; vgl. zur Konkretisierung im Bereich der Aufwandsteuern zuletzt BVerfG v. 17.02.2010 1 BvR 529/09 = NVwZ 2010, 1022 f.

⁶³⁹ BVerfG v. 17.02.2010 1 BvR 529/09 = NVwZ 2010, 1022 f.; BVerfG v. 04.02.2009 1 BvL 8/05 (Spielgerätesteuer) = BVerfGE 123, 1 (16f.) jeweils zum verfassungsrechtlichen Begriff der Aufwandsteuer

⁶⁴⁰ BVerfGE 123, 1 (17)

fung des objektiven Nettoprinzip anders ausfallen. Auch wenn man wie Teile der Literatur⁶⁴¹ in einer Bruttoeinnahmensteuer eine verfassungsrechtliche Umsatzsteuer sehen will, so ändert dies schlicht nur die Aufkommensverteilung. Freilich würde die Einführung einer solchen Steuer ohne Änderung der Aufkommensverteilungsnorm des Art. 106 GG zu einigen Verwerfungen führen.⁶⁴²

Aus den – rein formelle Aspekte absichernden – Kompetenz- und Verteilungsnormen lassen sich aber keine materiellen Angaben über Zulässigkeit einer Abschaffung des objektiven Nettoprinzip machen.⁶⁴³ Dass die Abschaffung dieses Prinzip im gegenwärtigen System der Art. 105 GG ff. nicht angelegt ist, ändert nichts an der rechtlichen Möglichkeit, dies zu tun.

1.1.3 Freiheitsrechtliche Begründung

Die freiheitsrechtliche Verankerung des objektiven Nettoprinzip vermag mich nur in Ansätzen zu überzeugen.

Letztlich geht es bei der freiheitsrechtlichen Fundierung des objektiven Nettoprinzip um die Frage, wer die Notwendigkeit von Erwerbsaufwendungen bestimmen darf.⁶⁴⁴ Geht also die Privatnützigkeitsgarantie des eingesetzten Vermögens nach Art. 14 GG oder die Berufsfreiheit des Art. 12 GG so weit, dass die Entscheidung über die Verwendung seiner Mittel beim Steuerpflichtigen liegt (– soweit sicherlich ja –) und dass der Gesetzgeber grundsätzlich gebunden ist, diese Notwendigkeitsentscheidung des Steuerpflichtigen auch durch eine Minderung der Bemessungsgrundlage zu berücksichtigen?

Eine solche Bindung an die Entscheidung des Steuerpflichtigen aus der Privatnützigkeit der vermögenswerten Rechte i.S.v. Art. 14 GG herzuleiten, würde zu erheblichen Konflikten mit jedweder Form von Besteuerung führen.

Der Gedanke, dass schon aus der Privatnützigkeit zu folgern sei, dass die erwerbsdienlichen Aufwendungen von der Bemessungsgrundlage abzuziehen sind, weil nur nach deren Abzug disponibles Einkommen zur Verfügung stünde,⁶⁴⁵ überzeugt mich nicht.⁶⁴⁶ Wenn die Pri-

⁶⁴¹ Englisch DStR 2009 Beihefter Heft 34, 92 (93); Drüen StuW 2008, 3 (7) m.w.N.

⁶⁴² Drüen StuW 2008, 3 (7) etwa nennt diese Aussicht nicht zu Unrecht „irritierend“

⁶⁴³ Vgl. Seiler DStJG 34 (2011), 61 (66); Hennrichs in: FS Lang S. 237 (247); Tipke StRO II (2.Auflage) S. 577; im Ergebnis auch G. Kirchhof in: FS Lang S. 563 (565, 584)

⁶⁴⁴ Hey zitiert nach Paetsch (u.a.) DStR 2009 Beihefter Heft 34, 78 (80); Jachmann DStR 2009 Beihefter Heft 34, 129 (130)

⁶⁴⁵ Lehner DStR 2009, 185 (190)

vatnützigkeitsgarantie die Entscheidung, erwerbsdienliche Aufwendungen zu tätigen, schützen würde, so müsste man konsequenterweise auch fordern, dass die auf diese Erwerbsaufwendungen angefallenen indirekten Steuern nicht nur von der Bemessungsgrundlage der Ertragsteuern, sondern gänzlich von den indirekten Steuern zu befreien sind.⁶⁴⁷ Wenn ein Steuerpflichtiger Erwerbsaufwendungen in Höhe von 100 plus 19 Umsatzsteuer tätigt, so kann er zwar im geltenden System 119 von seiner ertragsteuerlichen Bemessungsgrundlage abziehen, jedoch darf dies nicht darüber hinwegtäuschen, dass seine privatnützige Entscheidung, Erwerbsaufwendungen zu tätigen, immer noch mit 19 % Umsatzsteuer belastet worden ist.⁶⁴⁸

Für mich muss diese Betrachtung aber noch sehr viel weitergehen. Der Anwendungsbereich des Art. 14 GG (insbesondere das Recht zur privatnützigen Nutzung von Vermögen) ist in keiner Weise beschränkt auf einen erwerbsdienlichen Bereich. Die Vorschrift unterscheidet weder nach dem Sinn und Zweck noch nach dem Wortlaut zwischen erwerbsdienlicher Vermögensnutzung und rein konsumorientierter Vermögensnutzung. Die Privatnützigkeit umfasst mithin den Erwerb von Fachliteratur für die Fortbildung eines Arbeitnehmers ebenso wie die Buchung eines Urlaubs. Konsequenterweise müsste dann aber auch die bloß konsumorientierte Vermögensnutzung von Art. 14 GG geschützt werden. Dies bedeutet, dass die Eigentumsfreiheit jedenfalls im Bereich Verbrauchsteuern zum verfassungsrechtlichen Maßstab der Steuerbelastung werden müsste. Wenn aber Art. 14 GG sowohl erwerbsdienliche wie konsumorientierte Vermögensnutzung schützt, dann muss auch gefragt werden, warum gerade bei Ertragsteuern die konsumorientierte Vermögensnutzung unberücksichtigt bleibt bzw. ob die Nichtberücksichtigung verfassungsrechtlich zu rechtfertigen ist.

Die Berufung auf die Privatnützigkeit ist für mich daher nur eine schwierigere Herleitung des Schutzes des „Vermögens an sich“ durch die Eigentumsfreiheit.⁶⁴⁹ Da jeder Steuerzugriff immer nur durch Anwendung eines Steuertarifs auf eine Bemessungsgrundlage erfolgt, müsste sich nach dieser Ansicht jedes ertrag- oder verbrauchsteuerliche Gesetz wegen der Festlegung einer Bemessungsgrundlage an Art. 14 GG messen lassen, sofern nicht jede privatnützige Entscheidung des Steuerpflichtigen akzeptiert wird. Dann kann man konsequenterweise und vorzugsweise auch das Vermögen an sich schützen.

⁶⁴⁶ Eine Ausnahme ist insoweit zu machen, als man Art. 14 GG dann konsequent zum Schutz des Vermögens als solches heranziehen will. Vgl. *Wendt* in: *Sachs GG* (6.Auflage) Art. 14 Rn 38; *Depenheuer* in: *v. Mangoldt/Klein/Starck GG I* (6.Auflage) Art. 14 Rn 89, 169; *Bryde* in: *v. Münch/Kunig GG I* (6.Auflage) Art 14 Rn 23; *Frye FR* 2010, 603 (605 f.)

⁶⁴⁷ Englisch DStR 2009 Beihefter Heft 34, 92 (93); Di Fabio JZ 2007, 749 (753)

⁶⁴⁸ Dies jedenfalls außerhalb des Anwendungsbereichs von § 9b I EStG, wenn kein vorsteuerabzugsberechtigter Unternehmer (§ 15 I UStG) die Aufwendungen tätigt.

⁶⁴⁹ Obwohl *Lehner DStR* 2009, 185 (189) dies genau verneint.

Eine Unterscheidung zwischen Erwerbsdienlichkeit und privater Konsumdienlichkeit kann folgerichtig nur die Berufsfreiheit⁶⁵⁰ des Art. 12 GG begründen.⁶⁵¹ Es ist also zu klären, ob die Nichtberücksichtigung erwerbsdienlicher Aufwendungen einen Eingriff in die Berufsfreiheit darstellen kann. Beruf in diesem Sinne ist jede auf Dauer angelegte Erwerbstätigkeit, die zur Sicherstellung der Existenz ausgeübt wird.⁶⁵² Dies ist natürlich schon insofern problematisch, als dass nicht jede steuerbare Tätigkeit (insbesondere im Bereich der §§ 20, 21 und 22 EStG) mangels Dauerhaftigkeit auch eine verfassungsrechtliche Berufsausübung darstellt. Vielmehr handelt es sich jedenfalls teilweise im Bereich der §§ 20 ff. EStG um nicht geschützte, einmalige Erwerbsakte.

Mich vermag aber schon im Kern der obige⁶⁵³ Ansatz, die Berufsfreiheit für die Begründung des objektiven Nettoprinzips heranzuziehen, nur für Extremfälle zu überzeugen. Man mag darin zustimmen, dass eine wirkliche Sollertragsteuer auf die eigene Arbeitskraft, welche Einnahmen fingiert, wo keine existieren, letztlich eine Pflicht zur Arbeit bzw. zur Erwerbstätigkeit statuiert.

Eine Steuer, die jedoch „nur“ real existierende Erwerbsaufwendungen nicht zum Abzug von real existierenden Einnahmen zulässt, statuiert deswegen noch nicht per se eine Pflicht zur Erwerbstätigkeit. Ob eine zusätzliche Erwerbstätigkeit hierdurch erzwungen werden würde, ist eine Frage der Vermeidbarkeit der Erwerbsaufwendungen und eine Frage der Intensität dieser Belastung im Einzelfall. Letztlich stellt dieser Ansatzpunkt eine „umgekehrte Erdrosselungssteuer“ dar. Der Steuereingriff geht nach diesem Ansatz nicht so weit, dass der Beruf oder das Eigentum aufgegeben werden muss,⁶⁵⁴ sondern genau in die andere Richtung. Die Ausgestaltung der Steuer erfordert dann vielmehr, einen Beruf zu ergreifen oder Eigentum zu erwerben bzw. zu nutzen, um die Steuer bestreiten zu können. Als „umgekehrte Erdrosselungssteuer“ unterliegt dieser Ansatz aber auch den gleichen Kritikpunkten wie das Verbot der Erdrosselungssteuer selbst. Hier ist vor allem von Bedeutung, dass dieser Ansatz nur vor den absoluten Extremfällen – eben der Auferlegung einer Erwerbstätigkeitspflicht – schützt.

Allerdings ist zuzugestehen, dass das objektive Nettoprinzip zumindest partiell in den Freiheitsrechten fundiert ist. Für mich sind hierbei Art. 14 GG und dessen Ausprägungen ent-

⁶⁵⁰ a.A. z.B. Jachmann DFGT 2 (2005), 59 (71), die das jeweilige „*ertragsorientierte Wirtschaften*“ je nach Einsatz der Mittel als von Art. 12 I GG oder Art. 14 I GG geschützt sieht.

⁶⁵¹ Dies mag ein Grund sein, warum häufig gleich auf Art. 12 i.V.m. Art. 14 GG abgestellt wird, wenn die freiheitsrechtliche Begründung des objektiven Nettoprinzips bemüht werden soll; vgl. Jachmann DStR 2009 Beihefter Heft 34, 129 (130); Englisch DStR 2009 Beihefter Heft 34, 92 (94)

⁶⁵² Vgl. nur BVerfGE 126, 112 (136) stRspr. m.w.N.

⁶⁵³ Siehe oben S. 102 ff.

⁶⁵⁴ Siehe oben S. 109 ff.

scheidend. Ähnlich wie einzelne Stimmen der Literatur⁶⁵⁵ sehe ich dabei aber nicht vorrangig die Privatnützigkeitsgarantie oder die Berufsfreiheit betroffen, sondern primär das bereits erwähnte Gebot der angemessenen Besteuerung.⁶⁵⁶ Hierüber erhält auch die Bemessungsgrundlage einen gewissen Schutz. Ich bin allerdings nicht der Meinung, dass das Gebot angemessener Besteuerung verlangt, alle Erwerbsaufwendungen des Steuerpflichtigen anzuerkennen. Die Frage, welche Aufwendungen das Gebot angemessener Besteuerung schützt, wird später⁶⁵⁷ beantwortet.

1.2 Geltung des Folgerichtigkeitsgebots

Grundsätzlich übereinstimmend liege ich mit dem BVerfG bezüglich der Bindung an das objektive Nettoprinzip als Ausdruck des Gebots der Folgerichtigkeit. Der Gesetzgeber muss sich an seine eigenen einfach gesetzlichen Systementscheidungen halten bzw. bedarf sachlicher Gründe, um von diesen abzuweichen. Da er sich im einfach gesetzlichen System der Einkommensteuer eindeutig für das objektive Nettoprinzip entschieden hat,⁶⁵⁸ ist er an diese Systementscheidung gebunden. Dass die Folgerichtigkeitsprüfung selbstverständlich Schwächen hinsichtlich der Frage hat, wie weit Systementscheidungen tragen und welchen Detailgrad⁶⁵⁹ eine folgerichtige Umsetzung zu beachten hat, kann für Zwecke dieser Arbeit grundsätzlich⁶⁶⁰ dahinstehen. Die Geltung des objektiven Nettoprinzips als Systementscheidung aus § 2 II EStG ist jedenfalls unbestritten und im Rahmen gemischter Aufwendungen geht es in der Tat nur um dessen eigentlichen Kern: Die Berücksichtigung erwerbsdienlicher Veranlassungsbeiträge.

2. Freiheitsrechtliche Grenzen der Besteuerung

Von nicht unerheblicher Bedeutung für diese Arbeit sind auch die freiheitsrechtlichen Grenzen der Besteuerung. Selbst wenn man den Schutz des objektiven Nettoprinzips noch aus dem allgemeinen Gleichheitssatz herleiten mag, so können nur Freiheitsrechte (insbesondere

⁶⁵⁵ Frye FR 2010, 603 (607); *Wendt* in: Sachs GG (6.Auflage) Art. 14 Rn 144; der Gedanke, dass dieses Gebot (bzw. das Verbot der Erdrosselungssteuer) auch das objektive Nettoprinzip schützt, klingt auch bei Klawonn „Die Eigentumsgewährleistung als Grenze der Besteuerung“ Diss. 2007 S. 182 f.; Hey StbJb 2007/08, 19 (28); Scheich (Fn 1) S. 5 f. sowie bei Jachmann DFGT 2 (2005), 59 (73) an; siehe auch Palm (allerdings noch zum Halbteilungsgrundsatz) DStR 2002, 152 (155)

⁶⁵⁶ Siehe oben S. 111 ff.

⁶⁵⁷ Siehe unten S. 130 ff.

⁶⁵⁸ BVerfGE 127, 224 (248) stRspr. m.w.N.

⁶⁵⁹ Vgl. hierzu etwa BVerfG v. 12.05.2009 2 BvL 1/00 (Jubiläumsrückstellung) = BVerfGE 123, 111 ff.; zur Kritik etwa *Hennrichs* in: FS Lang S. 237 (249 ff.)

⁶⁶⁰ Siehe allerdings zu dieser Frage die Ausführungen auf S. 147 ff.

Art. 14 GG) die übermäßige Besteuerung verhindern. Art. 3 I GG schützt vor Ungleichbehandlung, aber nicht vor Gleichbehandlung in übermäßiger Besteuerung.⁶⁶¹

2.1 Richtigkeit beider Grenzlinien

Zunächst sind sowohl das Verbot der Erdrosselungssteuer als auch das Gebot der angemessenen Besteuerung im Grundsatz richtig, wenn auch wichtige Detailfragen insbesondere bei Letzterem noch zu klären sind.

Unbestritten ist, dass eine Steuer nicht erdrosseln darf, also keine Gestaltungswirkung (im Sinne einer Zwangsbeendigung) auf die grundrechtlich geschützte Entscheidung für einen Beruf oder eine Eigentumsnutzung entfalten darf. Der Staat darf ein mittelbares Berufsverbot/Nutzungsverbot nur aussprechen, wenn er dazu einen gewichtigen Grund hat. Das einer Steuer zugrunde liegende Ziel der Einnahmebeschaffung kann niemals einen solch gewichtigen Grund darstellen und die Steuer würde auch kein Aufkommen mehr generieren. Für Verbote – etwa aufgrund anderer Erwägungen – ist der Staat auf andere Mittel (z.B. das Strafrecht) zu verweisen.

Auch das Gebot der angemessenen Besteuerung vermag im Grundsatz zu überzeugen. Art. 106 III 4 Nr. 2 GG zeigt zumindest, dass der Schutz vor übermäßiger Steuerbelastung dem GG nicht fremd ist. Jedenfalls als Rechtsgedanke lässt sich diese Norm heranziehen, wenn auch stets die Problematik der Herleitung materieller Gebote aus organisationsrechtlichen Vorschriften zu betonen ist.⁶⁶² Entscheidend ist aber vielmehr, dass es mit der grundrechtlichen Werteordnung nicht vereinbar ist, warum gerade im Bereich des Steuerrechts eine Ungebundenheit des Gesetzgebers bezüglich der Verhältnismäßigkeit der reinen Belastungswirkung (also der Auferlegung einer Geldleistungspflicht) bestehen soll.⁶⁶³ Dies gilt für mich auch trotz der hierdurch bestehenden Gefahr, dem Staat damit mittelbar eine Aufgaben- und Kompetenzbegrenzung aufzubürden. Die Staatsfinanzierung ist kein Selbstzweck, sondern gewinnt nur (mittelbar) durch die hinter der Staatsfinanzierung stehende Aufgabenwahrnehmung ihre Legitimität als Rechtfertigung für Eingriffe in Rechte des Bürgers.⁶⁶⁴ Eine (mittelbare) Gefahr der Aufgabenbeschränkung besteht also immanent, weil nur die eigentliche Aufgabenerfüllung und nicht die Staatsfinanzierung als solche das legitime Ziel eines steuerlichen

⁶⁶¹ P. Kirchhof StuW 2006, 3 (5)

⁶⁶² Siehe oben S. 117 f.

⁶⁶³ BVerfG v. 18.01.2006 2 BvR 2194/99 (Halbteilungsgrundsatz II) = BVerfGE 115, 97 (116)

⁶⁶⁴ Isensee in: HStR IV (3.Auflage) § 73 Rn 32; Elicker DVBl 2006, 480 (481); im Ergebnis zustimmend Frenz GewArch 2006, 282 (285 ff, 287)

Eingriffs darstellen.⁶⁶⁵ Die Aufgaben des Staates können eben nicht durch unverhältnismäßige Maßnahmen gegenüber dem einzelnen Bürger finanziert werden.⁶⁶⁶

Diese dargestellten Überlegungen gelten völlig unabhängig davon, ob man Art. 14 GG wegen der bloßen tatbestandlichen Anknüpfung von Steuern⁶⁶⁷ oder wegen des Schutzes des Vermögens an sich⁶⁶⁸ als betroffen ansieht oder nur auf Art. 2 I GG⁶⁶⁹ abstellt. Entscheidend ist nicht, welches der beiden Vorbehaltsgrundrechte betroffen ist, sondern welche materielle Qualität eine Grenze der Besteuerung tatsächlich hat.⁶⁷⁰

Auch lässt sich rein systematisch das Verbot der Erdrosselungssteuer nur erklären, wenn es auch irgendeine Form von rechtfertigungsbedürftigen und rechtfertigungsfähigen Eingriffen unterhalb der Erdrosselung geben kann.⁶⁷¹ Von der Intensität eines steuerlichen Zugriffs auf Vermögen, welche sich nur in der Höhe einer Steuerlast – und damit gerade nur in einer Belastungswirkung – ausdrückt, kann es nicht abhängen, ob in den Schutzbereich des einen oder anderen Grundrechts eingegriffen wird.

Dies gilt auch in Ansehung der Problematik von nur mittelbaren Eingriffen in Grundrechte.⁶⁷² Das Kriterium der Unmittelbarkeit ist für die Frage des Vorliegens eines Grundrechtseingriffs grundsätzlich bedeutungslos.⁶⁷³ Selbst wenn man also nach (mittelbarer) Gestaltungswirkung und (unmittelbarer) Belastungswirkung des Steuerzugriffs trennt⁶⁷⁴ und den Schutzbereich von Art. 14 GG / Art. 12 GG nur durch den mittelbaren Eingriff als tangiert ansieht, verbleibt es bei der soeben beschriebenen, systematischen Lücke. Selbst nach dieser Unterteilung existiert dann kein rechtfertigungsfähiger (mittelbarer) Eingriff unterhalb der Schwelle der Erdrosselung. Über die Konstruktion des nur mittelbaren Eingriffs kann man sich vordergründig dem Problem des Schutzes des Vermögens als solches durch Art. 14 I 1 GG entziehen. Es

⁶⁶⁵ Dass Steuermittel nicht zweckgebunden (Non-Affektationsprinzip – vgl. § 3 I AO) sind, also zunächst zum Zweck der Einnahmeerzielung erhoben werden, ändert hieran nichts. Siehe Elicker DVBl 2006, 480 (484 f.); Frenz GewArch 2006, 282 (285 ff.)

⁶⁶⁶ P. Kirchhof in: HStR V (3.Auflage) § 118 Rn 131; Elicker DVBl 2006, 480 (485)

⁶⁶⁷ So der zweite Senat des BVerfG vgl. Fn 615

⁶⁶⁸ Fn 597

⁶⁶⁹ So der erste Senat des BVerfG vgl. Fn 562

⁶⁷⁰ Wernsmann NJW 2006, 1169 (1172)

⁶⁷¹ Ebenso *Depenheuer* in: v.Mangoldt/Klein/Starck GG I (6.Auflage) Art. 14 Rn 163; *Wendt* in: Sachs GG (6.Auflage) Art. 14 Rn 39; Klawonn (Fn 655) S. 62 f.; Frye FR 2010, 603 (605 f.); Seer FR 1999, 1280 (1283); a.A. Wernsmann NJW 2006, 1169 (1173), der den Widerspruch dadurch lösen will, dass die Intensität des Eingriffs das richtige Kriterium zur Abgrenzung des stets nur mittelbaren (steuerlichen) Eingriffs in Art. 14 GG sei; zustimmend *Jarass* in: Jarass/Pieroth GG (13.Auflage) Art. 14 Rn 29

⁶⁷² Vgl. hierzu ausführlich *Bethge* in: HGR III § 58 Rn 16 ff.

⁶⁷³ *Herdegen* in: Maunz/Dürig GG Art. 1 Abs 3 Rn 39; *Sachs* in: Sachs GG (6.Auflage) Vor 1 Rn 83; *Bethge* in: HGR III § 58 Rn 16

⁶⁷⁴ Wernsmann NJW 2006, 1169 (1173); *Jarass* in: Jarass/Pieroth GG (13.Auflage) Art. 14 Rn 29

verbleibt dennoch bei dem Problem, dass die Schwelle zur Wertung eines Steuerzugriffs als Eingriff mit der Schwelle zur Verletzung des Grundrechts zusammenfällt.

Aber auch im Rahmen mittelbarer Eingriffe, die zum Teil jedenfalls an den Kriterien der Intensität gemessen werden,⁶⁷⁵ ist deren prinzipielle Rechtfertigungsfähigkeit allgemein anerkannt.⁶⁷⁶ Es ist nicht zu erklären, warum ausgerechnet im Rahmen eines steuerlichen Zugriffs der mittelbare Eingriff (Gestaltungswirkung) stets eine (ungerechtfertigte) Verletzung des einen Grundrechts (Art. 14, Art. 12 GG) herbeiführen soll, wohingegen unmittelbare Eingriffe (Belastungswirkung) in den Schutzbereich eines anderen Grundrechts (Art. 2 I GG) ungerechtfertigt oder gerechtfertigt sein können.

2.2 Aufschlüsselung beider Grenzlinien

Mir erscheint es an dieser Stelle sinnvoll, nochmals deutlich die Struktur und Gemeinsamkeiten der Begrenzungslinien des Verbots einer Erdrösselungssteuer und des Gebots angemessener Besteuerung aufzuzeigen.

2.2.1 Schutzbereich

Beide Grenzlinien sind zunächst (auch) im Schutzbereich der Eigentumsfreiheit verankert. Die Eigentumsfreiheit schützt entgegen der Meinung des ersten Senats des BVerfG auch das Vermögen als solches. Die Schutzwirkung ergibt sich schon daraus, dass jeder vermögenswerten Einzel(rechts)position, aus der sich das (Gesamt-)Vermögen eines Grundrechtsträgers zusammensetzt, Schutz durch die Eigentumsfreiheit zukommt.⁶⁷⁷ Dass im Rahmen der Steuerbelastung dem Steuerpflichtigen die Wahl überlassen wird, welche konkrete Vermögensposition er opfern möchte, kann für die Berührung des Schutzbereichs keine Auswirkungen haben.⁶⁷⁸ Niemand würde den Schutzbereich von Art. 14 GG als unberührt ansehen, wenn der Staat dem Steuerpflichtigen nicht diese Wahlmöglichkeit lassen würde. Der Schutz des Vermögens als solches folgt sich aus dem Schutz, der der Summe seiner Einzelbestandteile zukommt.

⁶⁷⁵ z.B. Zur objektiv berufsregelnden Tendenz im Rahmen der Berufsfreiheit BVerfG v. 13.02.2007 1 BvR 910/05 (u.a.) = BVerfGE 118, 1 (19 f.) m.w.N.; *Mann* in: Sachs GG (6.Auflage) Art. 12 Rn 94 f.; *Kämmerer* in: v. Münch/Kunig GG I (6.Auflage) Art. 12 Rn 46 ff.; allg. *Bethge* in: HGR III § 58 Rn 21 ff.

⁶⁷⁶ Vgl. etwa BVerfG v. 24.11.2009 2 BvR 1387/04 (Einlagensicherung) = BVerfGE 124, 348 (363); BVerfG v. 16.09.2009 2 BvR 852/07 (BaFin-Umlage) = BVerfGE 124, 235 (242) zur Auferlegung von Abgaben und der objektiv berufsregelnden Tendenz im Rahmen des Art. 12 I 1 GG

⁶⁷⁷ *Frye* FR 2010, 603 (605); *Wendt* in: Sachs GG (6.Auflage) Art. 14 Rn 38; *Bryde* in: v. Münch/Kunig GG I (6.Auflage) Art. 14 Rn 23; *Depenheuer* in: v.Mangoldt/Klein/Starck GG I (6.Auflage) Art. 14 Rn 169

⁶⁷⁸ Vgl. Fn 677

2.2.2 Eingriff und Abwehrfunktionen

Der staatliche Eingriff in den Schutzbereich erfolgt über eine Steuerlast, die sich aus der Anwendung eines Steuertarifs auf eine Bemessungsgrundlage ergibt. Ein Steuerzugriff ohne einen Steuertarif oder ohne eine Bemessungsgrundlage ist nicht denkbar. Den wechselseitigen Zusammenhang zwischen Tarif und Bemessungsgrundlage hat das BVerfG jedenfalls für das Gebot angemessener Besteuerung schon deutlich klargestellt.⁶⁷⁹

In der Abwehr gegen die Auferlegung einer unverhältnismäßigen Geldzahlungspflicht liegt auch die unmittelbare Abwehrfunktion beider Leitlinien.

Insofern ist insbesondere auch für die Erdrosselungssteuer klarzustellen, dass drei verschiedene Fallkonstellationen denkbar sind, die diese beiden Grenzlinien betreffen. Die Beispiele werden aus dem Ertragsteuerrecht gebildet.

(1) Die wohl am schnellsten zu erfassende Konstellation ist ein die Leistungsfähigkeit ideal erfassendes System – also die uneingeschränkte Umsetzung des objektiven Nettoprinzips – mit einem völlig überzogenen Steuertarif.

Bsp.: A erzielt Erwerbseinnahmen in Höhe von 100 und hat Erwerbsausgaben von 40. Der Steuersatz betrage im Durchschnitt 100 %. A hätte hier eine Leistungsfähigkeit von 60 und müsste 60 an den Staat abführen (eventuelle Kumulationswirkungen mit anderen Steuern bleiben außer Betracht).

In diesem System werden sich alle Steuerpflichtigen sofort von der Einkunftsquelle lösen. Es lägen somit eine verbotene Erdrosselung und auch eine unangemessene Besteuerung vor.

(2) Erst auf den zweiten Gedanken hin mag man eventuell auf ein System kommen, in dem die Leistungsfähigkeit – also die Bemessungsgrundlage – extrem verzerrt ist, die aber mit einem minimalen Steuertarif belastet wird.

Bsp.: A erzielt Erwerbseinnahmen von 100 und hat Erwerbsausgaben von 40. Der Steuersatz betrage im Durchschnitt nur 10 %. Das System unterstellt dem A aber eine Leistungsfähigkeit von 600 (durch Nichtanerkennung von Erwerbsausgaben und sonstige Hinzurechnungen zur Bemessungsgrundlage bzw. durch sollertragsteuerliche Elemente). A müsste auch hier 60 an den Staat abführen.

Auch hier würden sich jedenfalls alle Steuerpflichtigen, deren Einkünfte 60 % der Einnahmen oder weniger betragen, von der Einkunftsquelle lösen. Auch hier lägen eine verbotene Erdrosselung und eine unangemessene Besteuerung vor.

⁶⁷⁹ Vgl. BVerfGE 115, 97 (116)

(3) Eine Mischform der Beispiele (1) und (2) stellt die in der Praxis wohl wahrscheinlichste Variante dar: Ein System, in dem die Bemessungsgrundlage verzerrt ist und der Steuertarif eine hohe Durchschnittsbelastung bewirkt.

Bsp.: Grundsätzlich wie oben (Erwerbseinnahmen 100; Erwerbsausgaben 40) allerdings betrage der Steuersatz im Durchschnitt 75 % und die Leistungsfähigkeit sei mit 80 (verzerrt) bestimmt, weil grundsätzlich die Hälfte der Erwerbsausgaben (hier 20) nicht anerkannt werden. A hätte hier wiederum 60 an den Staat abzuführen und auch hier würden sich wieder alle Steuerpflichtigen, deren Einkünfte 60 % der Einnahmen oder weniger betragen, von der Einkunftsquelle lösen. Es läge wiederum eine verbotene Erdrösselung und eine unangemessene Besteuerung vor.

Alle 3 Beispiele verdeutlichen zunächst die unmittelbare Abwehrfunktion der freiheitsrechtlichen Grenzen der Besteuerung. Die Auferlegung einer unverhältnismäßigen Geldleistungspflicht ist zu verhindern.

Daneben zeigen diese Beispiele aber auch, dass sich der Umfang der Abwehrfunktion beider Grenzlinien nicht auf diese unmittelbare Schutzwirkung reduzieren lässt. Vielmehr ist dem unmittelbaren Schutz gegen die Zahlung einer Geldleistung auch noch eine mittelbare Abwehrfunktion immanent. Aus den obigen Beispielen wird für mich deutlich, dass beide Grenzlinien eine mittelbare Schutzfunktion gegen die Änderung des Steuertarifs aber auch gegen Änderungen der Bemessungsgrundlage⁶⁸⁰ haben müssen. Sowohl Tarifänderungen als auch Änderungen der Bemessungsgrundlage können zumindest im Grundsatz eine Intensität erreichen, gegen die beide Leitlinien Schutz gewähren sollen. Hierbei wird weiterhin ersichtlich, dass das Verbot der Erdrösselungssteuer notwendigerweise einen kleineren Kernbereich (also die Extrempunkte) beider Aspekte abwehren muss, als das Gebot angemessener Besteuerung, wenn sie nicht per se zusammenfallen sollen.

2.2.3 Rechtfertigungsproblematik

Große Schwierigkeiten bereitet die Frage, wie sich eine Rechtfertigungsprüfung im Rahmen von Art. 14 GG bei einem steuerlichen Eingriff darstellt. Zunächst wäre festzuhalten, dass die Besteuerung eine abstrakt generelle Inhalts- und Schrankenbestimmung des Eigentums nach

⁶⁸⁰ Im Ergebnis wie hier Frye FR 2010, 603 (607); *Wendt* in: Sachs GG (6.Auflage) Art. 14 Rn 144; siehe auch die Nachweise in Fn 655

Art. 14 I 2 GG darstellt.⁶⁸¹ Mit dem Steuerzugriff möchte der Gesetzgeber die abstrakt generellen Grenzen des Eigentums im Sinne einer Sozialpflichtigkeit nach Art. 14 II GG definieren. Der Gesetzgeber strebt mit der Steuer nicht danach, eine konkret-individuelle Vermögensposition zu entziehen, sich also ein konkretes Rechtsgut zu verschaffen.

Einfach ist die Lösung der Rechtfertigungsprobleme hinsichtlich der Erdrosselungssteuer. Diese ist nicht zu rechtfertigen.⁶⁸² Eine Erdrosselungssteuer kann auch leichter identifiziert werden, da sie an das (messbare) Verhalten der Steuerpflichtigen anknüpft. Eine Erdrosselungssteuer liegt dann vor, wenn ein erheblicher Teil der Steuerpflichtigen die Einkunftsquelle aufgibt, wie es in allen 3 Beispielen der Fall ist.⁶⁸³

Die Konkretisierung der Rechtfertigung im Rahmen des Gebots angemessener Besteuerung ist erheblich schwieriger. Der Rechtsprechung des BVerfG lässt sich bisher keine konkrete Zumutbarkeitsgrenze entnehmen, die zwischen einer angemessenen, gerechtfertigten Besteuerung einerseits und einer übermäßigen, ungerechtfertigten Besteuerung andererseits unterscheidet. Allerdings lässt sich dieser Rechtsprechung zumindest ein Indiz für eine unangemessene Besteuerung entnehmen, welches sowohl dem Verbot der Erdrosselungssteuer als auch dem Gebot der angemessenen Besteuerung immanent ist.

Damit überhaupt eine Verletzung beider Grenzlinien angenommen werden kann, verlangt das BVerfG,⁶⁸⁴ dass die staatlichen Maßnahmen, die einen Eingriff in den Schutzbereich der jeweiligen Grenze hervorrufen, eine gewisse Regelmäßigkeitswirkung haben und nicht nur im besonderen Einzelfall Wirkung entfalten. Dies ist eine hinzunehmende Einschränkung und entspricht den vom Massenfall geprägten, steuerrechtlichen Typisierungen, die im Einzelfall übermäßige Belastungen nicht ausschließen können, um noch praktikabel zu sein.⁶⁸⁵ Dass das Erfordernis der regelmäßigen Wirkung richtig ist, zeigt sich auch daran, dass ansonsten jedwede Form von Besteuerung bereits eine Erdrosselungswirkung haben könnte. Im besonderen Einzelfall ist nicht auszuschließen, dass bereits die Besteuerung *de lege lata* schon erdrosseln-

⁶⁸¹ P. Kirchhof in: HStR V (3.Auflage) § 122 Rn 123; Frye FR 2010, 603 (606); Klawonn (Fn 655) S. 59 f.; Bryde in: v. Münch/Kunig GG I (6.Auflage) Art. 14 Rn 23 m.w.N.; (zweiter Senat des BVerfG) BVerfGE 115, 97 (111 f.)

⁶⁸² Das BVerfG will für einige Ausnahmesituationen eine temporäre, der Konfiskation nahe kommende Belastung als zulässig sehen BVerfGE 93, 121 (138 f.)

⁶⁸³ a.A. wohl Wernsmann NJW 2006, 1169 (1171), der eine Erdrosselungssteuer erst annehmen will, wenn alle Steuerpflichtigen die Einkunftsquelle aufgeben. Dies deckt sich allerdings nicht unbedingt mit der Rechtsprechung des BVerfG, wonach eine im Einzelfall eintretende Erdrosselung hinzunehmen ist. Das BVerfG verlangt vielmehr nur eine regelmäßige Eignung zur Erdrosselung, nicht die Erdrosselung aller Steuerpflichtigen. (s.o Fn 605)

⁶⁸⁴ Fn 605 und Fn 621

⁶⁸⁵ Kritisch hierzu Frenz GewArch 2006, 282 (284), der gerade einen mangelnden Kernbereichsschutz für kleine Gruppen kritisiert.

de Wirkung hat. Einzelne Individuen könnten sich nämlich durch jede Form von Besteuerung (und sei sie auch noch so gering) erdrosselt fühlen und eine entsprechende Steuerquelle aufgeben bzw. diese gar nicht erst eröffnen. Würde man diese Einzelfälle zum Maßstab machen, wäre Besteuerung an sich aufgrund der wankelmütigen Motivationslage einzelner nicht mehr möglich.

Es lässt sich festhalten, dass die Regelmäßigkeitswirkung von steuerlichen Maßnahmen Vorbedingung und erhebliches Indiz für konfiskatorische und unangemessene Besteuerung ist. Fehlt die Regelmäßigkeitswirkung dann stellt sich die Besteuerung als angemessen dar.

Eine regelmäßige Wirkung hat – wie alle 3 Beispiele belegen – immer eine Veränderung des Steuertarifs, denn diese betrifft mit hoher Gleichmäßigkeit alle Steuerpflichtigen, unabhängig von der individuellen Bemessungsgrundlage.

Die Veränderung der Bemessungsgrundlage betrifft – je nach Ausgestaltung – nur unterschiedlich große Gruppen von Steuerpflichtigen, je nach dem wie deren Verhältnis von Einnahmen zu Einkünften ausfällt und welche Ausgaben nicht zum Abzug gebracht werden. Die geforderte regelmäßige Wirksamkeit von Veränderungen der Bemessungsgrundlage (weg vom objektiven Nettoprinzip) ist aber nach hier vertretener Ansicht im Kern nicht abzusprechen, wie die Extrembeispiele (2) und (3) zeigen.

Trotz all dieser Feststellungen verbleibt aber die zentrale Frage unbeantwortet: Ab wann konkret sollen steuerliche Maßnahmen vom bloß rechtfertigungsbedürftigen Eingriff in eine Verletzung des Grundrechts, also in eine unangemessene Besteuerung umschlagen?

Die Aussagen des Art. 14 II GG hierzu sind bei einer Quantifizierung nicht wirklich hilfreich. Es ist eine Abwägung zwischen der Privatnützigkeit des Eigentums einerseits und der Sozialbindung andererseits vorzunehmen.⁶⁸⁶ Letztlich wird nichts anderes übrig bleiben, als irgendwann eine bestimmte absolute Grenze zu ziehen, wenn das Gebot angemessener Besteuerung nicht leer laufen soll.⁶⁸⁷ Dieses sicherlich bestehende Problem sollte aber auch nicht überbewertet werden, da sich das BVerfG auch in anderen Rechtsgebieten schon mit rein quantitativen Abwägungen auseinandersetzen musste. Zu Recht fragte etwa *K. Vogel*,⁶⁸⁸ warum eine 5-

⁶⁸⁶ Vgl. zu der Schwierigkeit konkretere Aussagen hieraus zu gewinnen etwa Klawonn (Fn 655) S. 202 ff.

⁶⁸⁷ Klawonn (Fn 655) S. 225 f. (unter Verweis auf *Hey* in: H/H/R Einf. KSt Rn 32, die aber den aufgegebenen Halbteilungsgrundsatz im Fokus hat) m.w.N. will aus dem Nebeneinander von Privatnützigkeit und Sozialbindung etwa ab 50 % durchschnittlicher Ertragsbelastung einen besonderen Rechtfertigungsbedarf für eine noch angemessene Besteuerung sehen, was eine Art Halbteilungsgrundsatz „light“ darstellt. Er stellt dabei auf das Systembeispiel (1) ab vgl. S. 182 f.

⁶⁸⁸ Vogel NJW 1996, 1257 (1258)

Prozent-Hürde für Bundestagswahlen grundsätzlich noch zulässig,⁶⁸⁹ aber eine 10-Prozent-Hürde unzulässig sei. Die Antwort ist einfach: Es wurde so entschieden und niemand kann ernsthaft eine alternative Zahlengröße rechtslogisch begründen.⁶⁹⁰

Fest steht allerdings auch, dass bei der Bestimmung einer absoluten Grenze der „Wechselwirkung“ zwischen Tarif und Bemessungsgrundlage Rechnung zu tragen ist. In Beispiel (1) kann der Tarif durchaus eine höhere prozentuale Belastung anordnen, um noch angemessen zu sein, als in Beispiel (3).⁶⁹¹

Es zeigt sich, dass die freiheitsrechtlichen Grenzen der Besteuerung vor allem hinsichtlich der Rechtfertigung problematisch in der konkreten Anwendung sind.

Ohne eine konkrete Belastungsobergrenze kann das Gebot angemessener Besteuerung schon hinsichtlich der unmittelbaren Schutzfunktion nicht angewendet werden. Daneben ist auch die hier vertretene, mittelbare Schutzwirkung gegen die Veränderung der Bemessungsgrundlage nicht handhabbar, wenn die Abwägung mangels quantitativer Grenze nicht durchgeführt werden kann.

Die Frage nach einer konkreten Belastungsobergrenze, die auch ich nicht zu beantworten vermag, könnte aber für Zwecke dieser Arbeit dahinstehen. Dies wäre dann möglich, wenn die freiheitsrechtlichen Grenzen der Besteuerung im Zusammenspiel mit der gleichheitsrechtlichen Besteuerung nach der finanziellen Leistungsfähigkeit eine gewisse Absicherung der ertragsteuerlichen Bemessungsgrundlage ergeben. Sieht man die Bemessungsgrundlage im Zusammenspiel aus Freiheits- und Gleichheitsrechten abgesichert, so könnte die gefestigte, gleichheitsrechtliche Rechtsprechung zur Rechtfertigung von Ungleichbehandlungen die dogmatische Lücke der Quantifizierung schließen.

3. Limitierte Fundierung des objektiven Nettoprinzips

Für steuerliche Eingriffe, die in der Veränderung der Bemessungsgrundlage bestehen, lässt sich meines Erachtens schon rein freiheitsrechtlich zumindest der Teil der Erwerbsaufwendungen eingrenzen, gegen deren Nichtberücksichtigung die Leitlinien der Erdrosselungssteuer und des Gebots angemessener Besteuerung (mittelbaren) Schutz gewähren.

⁶⁸⁹ BVerfG v. 05.04.1952 2 BvH 1/52 (Sperrklausel) = BVerfGE 1, 210 (256 ff.)

⁶⁹⁰ Vgl. Vogel NJW 1996, 1257 (1258); der die Plausibilität einer anderen Quantifizierung verlangt; zustimmend Seer FR 1999, 1280 (1284 ff.) m.w.N., der zudem auch den Grundsatz der Subsidiarität der staatlichen Aufgabenwahrnehmung im Vergleich zur individuellen Verantwortlichkeit heranziehen will.

⁶⁹¹ BVerfG v. 18.01.2006 2 BvR 2194/99 (Halbteilungsgrundsatz II) = BVerfGE 115, 97 (116)

Hierüber erhält auch das objektive Nettoprinzip schon nach Stand der jetzigen Verfassungsrechtsprechung eine limitierte, originäre Fundierung, die unabhängig vom Gebot der Folgerichtigkeit ist.

3.1 Berücksichtigung von Zwangsaufwendungen

Problematisch an der Bemessungsgrundlage ist, dass sie auf der Ausgabenseite vom Steuerpflichtigen selbst in starkem Maße beeinflusst werden kann. Ob der selbständige Steuerpflichtige eine Dienstreise unternimmt und ob er hierfür einen Helikopter chartert oder mit dem Auto fährt, entscheidet er selbst. Es geht also auch hier um die bereits angesprochene (freiheitsrechtliche) Frage, ob der Gesetzgeber die Notwendigkeit von Erwerbsausgaben im Rahmen des Gebots angemessener Besteuerung selbst bestimmt oder die Entscheidung des Steuerpflichtigen zu akzeptierten hat. Wenn man darauf abstellt, dass der Steuerpflichtige die Notwendigkeit bestimmt, so lässt sich natürlich weiter in die Frage unterteilen, ob die Entscheidung dem Grunde und der Höhe nach steuerlich zu akzeptieren ist.

Die Notwendigkeit von Erwerbsaufwendungen ist jedenfalls auch geprägt durch gesetzliche Pflichten und faktisch unmöglich vermeidbare Ausgaben.⁶⁹² Notwendige Erwerbsaufwendungen sind mithin solche Aufwendungen, die entweder dem Grunde nach oder dem Grunde und der Höhe nach nicht vom Steuerpflichtigen beeinflusst werden können, sondern zwangsläufig anfallen. Je weniger der Steuerpflichtige jedoch die Erwerbsaufwendungen beeinflussen kann, desto sensibler ist er für Eingriffe in die Bemessungsgrundlage. Um am obigen Beispiel zu bleiben: Wenn der Steuerpflichtige weiß, dass Reisekosten nicht anerkannt werden, kann er eventuell auf sie verzichten, jedenfalls aber auf den Helikopter verzichten und ein günstigeres Transportmittel wählen und so oftmals Einfluss auf seine Bemessungsgrundlage nehmen. Andererseits: Selbst wenn ein Rechtsanwalt weiß, dass Kosten für seine Berufshaftpflichtversicherung nicht anerkannt werden, so kann er sie dem Grunde nach nicht verhindern, weil sie gesetzlich (§ 51 I BRAO) vorgeschrieben sind. Die Frage, ob der Rechtsanwalt sie wenigstens der Höhe nach beeinflussen kann, lässt sich nicht pauschal beantworten. Die Frage müsste danach beantwortet werden, wie groß etwa die Preisspanne für diese Leistung ist und inwiefern die Höhe der Aufwendungen durch bestimmte Leistungsmerkmale der Versicherung vom Steuerpflichtigen beeinflusst werden kann.

Letztlich verlangt die Differenzierung nach Zwangsläufigkeit und Freiwilligkeit konsequenterweise nur, auch in der Höhe zwangsläufige Aufwendungen zu berücksichtigen. Allerdings

⁶⁹² Vgl. Jachmann DStR 2009 Beihefter Heft 34, 129 (130)

kann eine verfassungsrechtliche Differenzierung zwischen zwangsläufigen und gewillkürten Aufwendungen der Höhe nach wohl nur durch den Gesetzgeber verfassungs- (insbesondere gleichheits-)konform ausgestaltet werden, da eine Beeinflussung auf die Höhe der Aufwendungen meist nur abstrakt dargelegt werden kann und keine allgemein übertragbaren Kriterien aufweist. Eine solche Abgrenzung gelingt nur durch pauschalierende oder typisierende Regelungen des Gesetzgebers. Auf eine generalklauselartige Zwangsläufigkeitsprüfung seitens der Verwaltung im Bereich aller Erwerbsaufwendungen muss schon aus praktischen Gründen verzichtet werden, da dies aufgrund der Vielfalt der zu bewertenden Lebenssachverhalte eine abstrakte und praktisch nicht kontrollierbare Debatte um eventuell bestehende Preisvorteile usw. auslöst.⁶⁹³

Es lässt sich aber dennoch folgern, dass Eingriffe in die Bemessungsgrundlage jedenfalls dann einer verfassungsrechtlichen Rechtfertigung bedürfen, wenn der Eingriff darin besteht, dem Einfluss des Steuerpflichtigen entzogene Erwerbsaufwendungen aus der Bemessungsgrundlage heraus zu definieren.⁶⁹⁴

Das geht insofern mit der Rechtsprechung des BVerfG zum Gebot angemessener Besteuerung konform, als eine Nichtanerkennung dieser zwangsläufigen Aufwendungen die geforderte regelmäßige Wirkung aufweist, die für eine Verletzung des Gebots Vorbedingung und Indiz ist. Die Regelmäßigkeitswirkung ist dann Produkt der Unausweichlichkeit dieser die Bemessungsgrundlage bestimmenden Aufwendungen. Bei Zwangsläufigkeit der Erwerbsaufwendungen wäre die übermäßige Belastungswirkung kein Produkt der individuellen Entscheidungen des Steuerpflichtigen.

Nach hier vertretener Ansicht sind gesetzgeberische Eingriffe in die Bemessungsgrundlage, die auf Erwerbsaufwendungen abzielen, die dem Grunde nach (und damit automatisch auch der Höhe nach) vom Steuerpflichtigen beeinflusst werden können, freiheitsrechtlich stets gerechtfertigt.

Zwar kann eine gleich hohe, finanzielle Belastung des Steuerpflichtigen auch durch Nichtanerkennung freiwilliger Aufwendungen entstehen, jedoch mangelt es diesen freiwilligen Aufwendungen eben aufgrund ihrer Beeinflussbarkeit der geforderten, regelmäßigen Wirksamkeit.

⁶⁹³ Jachmann DFGT 2 (2005), 59 (80 f.); zustimmend Englisch DStR 2009 Beihefter Heft 34, 92 (95) bezogen auf eine „Notwendigkeitskontrolle“

⁶⁹⁴ Ganz ähnliche Ansätze haben *Hennrichs* in: FS Lang S. 237 (247); Schneider DStR 2009 Beihefter Heft 34, 87 (90) und Jachmann DStR 2009 Beihefter Heft 34, 129 (131); letztere allerdings nur als Grenze der Typisierung für gemischte Aufwendungen wertend

Dieser Unterteilung liegt eine Differenzierung zu Grunde, die vom zweiten Senat des BVerfG in drei Entscheidungen⁶⁹⁵ zu gemischt veranlassten Aufwendungen bereits für den verfassungsrechtlich relevanten Veranlassungszusammenhang von Aufwendungen aufgegriffen wurde. Das BVerfG führt hierzu aus: „Allgemein gilt: Für die verfassungsrechtlich gebotene Besteuerung nach der finanziellen Leistungsfähigkeit kommt es nicht nur auf die Unterscheidung zwischen beruflichem oder privatem Veranlassungsgrund für Aufwendungen an, sondern auch auf die Unterscheidung zwischen freier oder beliebiger Einkommensverwendung einerseits und zwangsläufigem, pflichtbestimmtem Aufwand andererseits.“⁶⁹⁶

Es zeigt sich hier jedoch, dass das BVerfG diese Unterteilung als Ausprägung des Leistungsfähigkeitsprinzips und somit als eine gleichheitsrechtlich in Art. 3 I GG abgesicherte Leitlinie versteht. Nach hier vertretener Ansicht müssen aber die freiheitsrechtlichen Wertungen herangezogen werden, um die Kriterien von Zwangsläufigkeit und Pflichtbestimmtheit im eindeutig erwerbsdienlichen Bereich näher definieren zu können. Die Leitlinie erklärt sich also nur aus dem Zusammenspiel von freiheits- und gleichheitsrechtlichen Grenzen der Ertragsbesteuerung. Freiheitsrechtlich sind Zwangsaufwendungen zumindest auch durch das Gebot angemessener Besteuerung geschützt.

Auf den ersten Blick mag sich diese Unterteilung problemlos von dem entschiedenen Bereich der gemischten Aufwendungen direkt auf den Bereich eindeutig erwerbsdienlicher Aufwendungen übertragen lassen.⁶⁹⁷ Es bedarf allerdings einer genaueren Auseinandersetzung mit den Kriterien von „Pflicht“ und „Zwang“, um wirklich Schlüsse auf die hierdurch geschützte Bemessungsgrundlage ziehen zu können.

⁶⁹⁵ BVerfG v. 08.12.2008 2 BvL 1/07 u.a. (Pendlerpauschale) = BVerfGE 122, 210 (234 f.); BVerfG v. 16.03.2005 2 BvL 7/00 (Kinderbetreuungskosten) = BVerfGE 112, 268 (280) sowie BVerfG v. 04.12.2002 2 BvR 400/98 u.a. (Doppelte Haushaltsführung) = BVerfGE 107, 27 (49)

⁶⁹⁶ BVerfGE 107, 27 (49) (Hervorhebungen durch den Verfasser)

⁶⁹⁷ Dafür etwa Seer DStJG 34 (2011), 1 (3); Schneider DStR 2009 Beihefter Heft 34, 87 (90); Leisner-Egensperger BB 2007, 639 (643 f.); Drenseck in: GS Trzaskalik S. 283 (288); Hennrichs in: FS Lang S. 237 (247); Loschelder in: Schmidt EStG (33.Auflage) § 9 Rn 1; Greite NWB 2006, 2505 (2508); Weber DStZ 2007, 736 (739, 743); wohl auch Kreft in: H/H/R EStG § 9 Rn 6; Ratschow in: Blümich EStG § 2 Rn 13; Lindberg in: Frotzcher EStG § 15b Rn 12; nicht ganz eindeutig: Lehner DStR 2009, 185 (191); Drüen StuW 2008, 3 (11); Mellinghoff Stbg 2005, 1 (3 f.)

3.2 Bedenken gegen die Übertragung der Kriterien von Zwang und Pflicht auf das objektive Nettoprinzip

Nach verbreiteter Meinung ist das objektive Nettoprinzip nicht mit Zwängen und Pflichten zu vereinbaren, weil diesem dem Wesen nach der „*Erwerb in Freiheit*“ – also die individuelle, freie Bestimmung der Bemessungsgrundlage – zu Grunde liegt.⁶⁹⁸

Gegen eine Übertragung der Rechtsprechung zur Zwangsläufigkeit und Pflichtbestimmtheit als verfassungsrechtlichem Maßstab für eine Berücksichtigung von eindeutig erwerbsdienlichem Aufwand wird aus diesem Grund schon ein Missverständnis im Bezugspunkt vorgebracht. Das BVerfG habe zwar die einfach gesetzliche Unterscheidung zwischen beruflichem und privatem Veranlassungsgrund aufgegriffen, jedoch keine Aussage über die Reichweite des objektiven Nettoprinzips getroffen. Vielmehr betreffe die Rechtsprechung nur eine besondere Ausprägung des subjektiven Nettoprinzips, welches zum Maßstab der Beurteilung von gemischten Aufwendungen herangezogen werde.⁶⁹⁹ Nach dieser Ansicht sind die maßgeblichen Entscheidungen insofern teilweise missverständlich formuliert, jedoch ergebe deren Kontext sowie die Begründung, dass mit der Frage der Zwangsläufigkeit und Pflichtbestimmtheit nur private Belange gemeint sein könnten.

Nach diesem Verständnis sind die relevanten Passagen wie folgt zu lesen: „*Allgemein gilt: Für die verfassungsrechtlich gebotene Besteuerung nach der finanziellen Leistungsfähigkeit kommt es nicht nur auf die Unterscheidung zwischen beruflichem oder privatem Veranlassungsgrund für Aufwendungen an, sondern auch auf die Unterscheidung zwischen freier oder beliebiger Einkommensverwendung einerseits und zwangsläufigem, pflichtbestimmtem Aufwand andererseits. Die Berücksichtigung privat veranlassten Aufwands steht nicht ohne Weiteres zur Disposition des Gesetzgebers. Dieser hat die unterschiedlichen Gründe, die den Aufwand veranlassen, auch dann im Lichte betroffener Grundrechte differenzierend zu würdigen, wenn solche Gründe ganz oder teilweise der Sphäre der allgemeinen (privaten) Lebensführung zuzuordnen sind.*“⁷⁰⁰

⁶⁹⁸ G. Kirchhof in: FS Lang S. 563 (582 ff.); Seiler DStJG 34 (2011), 61 (76); Englisch DStR 2009 Beihefter Heft 34, 92 (95); in die Richtung auch Tipke BB 2007, 1525 (1531)

⁶⁹⁹ Richter/Söhn StuW 2008, 117 (122); Englisch DStR 2009 Beihefter Heft 34, 92 (99); Seiler DStJG 34 (2011), 61 (78); Kischel in: Epping/Hillgruber GG (2.Auflage) Art. 3 Rn 150; wohl auch Bergkemper in: H/H/R § 9 Rn 711; Brandis DStJG 29 (2006), 93 (98 dort Fn 25); Tipke BB 2009, 636 (636 f.) und G. Kirchhof DStR 2013, 1867 (1869); Wernsmann DStR 2008 Beihefter Heft 17, 37 (42), der allerdings (unter Berufung auf BVerfG v. 06.03.2002 2 BvL 17/99 (Rentenbesteuerung) = BVerfGE 105, 73 ff.) nur darauf verweist, dass Zwangsläufigkeit (vgl. § 3c I EStG) dann keinen Abzugstatbestand darstellt, wenn keine Besteuerung der korrelierenden Einnahmen damit einhergeht.

⁷⁰⁰ BVerfGE 107, 27 (49) (Hervorhebungen durch den Verfasser)

Weiterhin wird auf die grundsätzliche Ungeeignetheit von Kriterien wie Zwang und Pflicht für das dem objektiven Nettoprinzip zugrunde liegenden Erwerbsstreben verwiesen. Nicht zu Unrecht wird etwa die Frage aufgeworfen, ob derjenige, der freiwillig einen Kaufvertrag abschließt, in Wirklichkeit nicht einfach seine Freiheit ausübt, sich einer vertraglichen Pflicht zu unterwerfen.⁷⁰¹ Eine echte Zwangssituation bestünde in diesem Beispiel gerade nicht. Es ist also fraglich, ob es taugliche Eingrenzungsmerkmale gibt, die „wirklichen Zwang“ im grundsätzlich freien Erwerbsstreben identifizierbar machen.

3.3 Übertragbarkeit der Kriterien von Zwang und Pflicht auf das objektive Nettoprinzip

Die vorgebrachten Einwendungen gegen eine Übertragung der Rechtsprechung des BVerfG auf das objektive Nettoprinzip sind für mich nicht durchgreifend.

Insofern als auf den Wortlaut der Entscheidungen abgestellt wird, ist dieses Argument schon ambivalent, denn eine andere Lesart und Betonung zeigen, dass das BVerfG es zumindest offen gelassen hat, ob eine Übertragung seiner Rechtsprechung auf Fälle eindeutig erwerbsdienlicher Veranlassung möglich ist. So lässt sich die Entscheidung auch wie folgt lesen: „(...) *Dieser hat die unterschiedlichen Gründe, die den Aufwand veranlassen, auch dann im Lichte betroffener Grundrechte differenzierend zu würdigen, wenn solche Gründe ganz oder teilweise der Sphäre der allgemeinen Lebensführung zuzuordnen sind.*“⁷⁰²

Dies zeigt für mich, dass die Frage nach Zwangsläufigkeit bzw. Pflichtbestimmtheit als Veranlassungsgrund auch eine Rolle für das objektive Nettoprinzip spielen kann. Natürlich ist der Kontext der bisher vom BVerfG hierüber gefällten Entscheidungen stets (nur) die Frage gewesen, ob ein bestimmter, teilweise privat veranlasster Sachverhalt als steuerlich unbeachtlich zu bewerten ist.⁷⁰³ Somit geht es dem BVerfG primär darum, den verfassungsrechtlichen Grenzen für die Nichtberücksichtigung gemischt veranlassten Aufwands Konturen zu verleihen. Dies liegt aber nur daran, dass eine Verletzung des objektiven Nettoprinzips im eindeutig

⁷⁰¹ Seiler DStJG 34 (2011), 61 (79)

⁷⁰² BVerfGE 107, 27 (49)

⁷⁰³ Hey in: Tipke/Lang, Steuerrecht (21.Auflage) § 8 Rn 73; Starke in: H/H/R (Jahresband 2007) EStG § 9 Rn J 06-9; So ging es in BVerfGE 107, 27 u.a. um die Frage, ob die rein zeitliche Begrenzung (2 Jahre) des Abzugs von Kosten einer doppelten Haushaltsführung ein verfassungskonformes Kriterium zur Abgrenzung zwischen relevantem, beruflichem und irrelevantem, privatem Aufwand darstellt. In BVerfGE 112, 268 ging es um die Frage, ob Kinderbetreuungskosten wegen Berufsausübung erst ab einer gewissen Mindestbelastung zu berücksichtigen sind. In BVerfGE 122, 210 stellte die skizzierte Rechtsprechung keinen tragenden Grund dar; trotz möglicher Einschlägigkeit eines zwangsläufigen und pflichtbestimmten Aufwands (vgl. etwa Richter/Söhn StW 2008, 117 (125f.); Hennrichs BB 2004, 584 (587 f.) und Fn 736) wurde „nur“ eine Folgerichtigkeitsprüfung vorgenommen.

erwerbsdienlichen Bereich nach ständiger Rechtsprechung⁷⁰⁴ am Gebot der Folgerichtigkeit ausgerichtet ist. Für das BVerfG besteht kein Grund, diese Rechtsprechung zu ändern, solange es weiterhin⁷⁰⁵ eine einfach gesetzliche Systementscheidung im Sinne des objektiven Nettoprinzips zu erkennen vermag, welche die Folgerichtigkeitsprüfung leitet. Auch sind die Rechtfertigungsanforderungen für eine Durchbrechung der Folgerichtigkeit oder der Berücksichtigungspflicht für Zwangsaufwendungen (mit einigen Einschränkungen) vergleichbar.⁷⁰⁶ Relevant würde die Frage der Übertragbarkeit der Rechtsprechung zur Zwangsläufigkeit und Pflichtbestimmtheit erst dann, wenn eine solche Systementscheidung nicht mehr erkennbar sein sollte.

Die Stimmen in der Literatur, die sich vehement⁷⁰⁷ gegen einen Rückschluss von Zwangsläufigkeit und Pflichtbestimmtheit auf das objektive Nettoprinzip wehren, tun dies anscheinend, um die ihrer Meinung nach eindeutige, verfassungsrechtliche Fundierung des gesamten objektiven Nettoprinzips gegen jede Form von Aushöhlung zu verteidigen. Es bleibt aber dabei, dass das objektive Nettoprinzip unter anderem auch durch Pflichten und Zwänge bestimmt ist.⁷⁰⁸

Klarstellen sollte man an dieser Stelle, dass zwangsläufige und pflichtbestimmte Aufwendungen auch (aber eben nicht ausschließlich) ein Anwendungsgebiet des subjektiven Nettoprinzips darstellen können.⁷⁰⁹ Die Leitlinie des zwangsläufigen und pflichtbestimmten Aufwands ist eine „*sphärenübergreifende*“ (Privat- und Erwerbssphäre einschließende) Anforderung der Verfassung.⁷¹⁰ Diese Vorgabe wirkt also im eindeutig erwerbsdienlichen, im eindeutig privaten und im gemischt veranlassten Bereich. Allerdings muss jeweils unterschiedlich definiert werden, was zwangsläufig und pflichtbestimmt ist, da dies von der Veranlassungssituation abhängt.

⁷⁰⁴ BVerfG v. 06.07.2010 2 BvL 13/09 (Arbeitszimmer II) = BVerfGE 126, 268 (279f.) m.w.N.

⁷⁰⁵ Vgl. BVerfGE 127, 224 (248) stRspr. m.w.N.

⁷⁰⁶ Siehe hierzu unten S. 160 ff.

⁷⁰⁷ Englisch DStR 2009 Beihefter Heft 34, 92 (99) begründet die Ablehnung gerade mit einer Einschätzungsprärogative des Steuerpflichtigen für gewillkürten Aufwand; vgl. auch Tipke BB 2007, 1525 (1531)

⁷⁰⁸ Jachmann DStR 2009 Beihefter Heft 34, 129 (130); vgl. auch Greite NWB 2006, 2505 (2508)

⁷⁰⁹ Englisch NJW 2006, 1025 (1026 f.); *Söhn* in: K/S/M EStG § 10 EStG Rn S18 qualifizieren etwa die rein privaten Vorsorgeaufwendungen für Kranken- und Pflegeversicherungen als Ausprägung des zwangsläufigen und pflichtbestimmten Aufwands, ohne jedoch dass der Vorlagebeschluss des BFH v. 14.12.2005 X R 20/04 = BStBl II 2006, 312 (322 ff.) oder das BVerfG (BVerfGE 120, 125 ff.) dies aufgegriffen hätten. Dass zumindest der BFH jedoch die Anwendung auch im rein privaten Bereich prinzipiell in Betracht zieht, zeigt BFH v. 27.09.2007 III R 28/05 = BStBl II 2008, 287 (290 f.); allgemein zur Anwendung im privaten Bereich G.Kirchhof DStR 2013, 1867 (1869)

⁷¹⁰ So Schilling (Fn 592) S. 62

Prinzipiell richtig ist jedoch der Einwand, dass ein unreflektiertes Abstellen auf Zwänge an sich keinen tauglichen Abgrenzungsmaßstab bringt.⁷¹¹ Vielmehr muss auf das Verhalten und die Veranlassung abgestellt werden, die einen Zwang hervorrufen. Meiner Ansicht nach besteht hier ein erkennbarer und auf das objektive Nettoprinzip übertragbarer Zusammenhang zwischen der Rechtsprechung des BVerfG zu zwangsläufigen und pflichtbestimmten Aufwendungen einerseits und den freiheitsrechtlichen Grenzen der Besteuerung andererseits.

Das BVerfG betont im Rahmen seiner Entscheidung zur Zwangsläufigkeit von erwerbsbedingten Kinderbetreuungskosten: *„Der Gesetzgeber hat in jedem Fall zu beachten, dass Art. 6 Abs. 1 GG die elterliche Entscheidung für Kinder unter besonderen Schutz stellt und verbietet, erwerbstätigen Eltern bei der Einkommensbesteuerung die „Vermeidbarkeit“ ihrer Kinder entgegenzuhalten.*“⁷¹²

Hiermit sind gleich zwei Aussagen getroffen worden. Erstens: Eltern kann nicht vorgeworfen werden, dass sie Kinder haben. Zweitens (und das ist eventuell nicht so offensichtlich): Eltern kann auch nicht vorgeworfen werden, dass sie eine steuerbare Erwerbstätigkeit aufgenommen haben.

Die Zwangsläufigkeit in diesem Fall ergibt sich also daraus, dass die Eltern weder (1.) verpflichtet sind, auf Kinder zu verzichten, noch (2.) verpflichtet sind, auf ihre steuerbare Erwerbstätigkeit (so wie sie diese gewählt haben) zu verzichten oder in eine andere (besser mit Kindern vereinbare) Tätigkeit zu wechseln. Letztere (2.) Erwägung zeigt sich auch (wenn auch ohne explizites Abstellen auf eine für die Leistungsfähigkeit relevante Zwangsläufigkeit/Pflichtbestimmtheit)⁷¹³ in der Entscheidung über die doppelte Haushaltsführung, soweit über die Fallgruppe der „Kettenabordnung“ entschieden wurde. Es wird dort die besondere Fremdbestimmtheit des Arbeitnehmers bei wiederholter, befristeter Abordnung an einen nicht am Wohnort gelegenen Dienstort (Kettenabordnung) betont, welche die Aufwendungen bedingt.⁷¹⁴ Auch hier wird nicht auf andere Gestaltungsmöglichkeiten der Erwerbstätigkeit (z. B. Arbeitgeberwechsel) abgestellt.

Es lässt sich verallgemeinernd der Schluss ziehen, dass die Entscheidung für die Eröffnung einer Erwerbsquelle, so wie sie nun mal vom Steuerpflichtigen eröffnet worden ist, grundrechtlichen Schutz genießt und deswegen nur mit einer verfassungsrechtlichen Rechtfertigung

⁷¹¹ Vgl. Seiler DStJG 34 (2011), 61 (79); ähnlich für den Bereich des subjektiven Nettoprinzip Schilling (Fn 592) S. 50; Wernsmann StuW 1998, 317 (328 f.)

⁷¹² BVerfGE 112, 268 (282); Hervorhebungen durch den Verfasser

⁷¹³ Den Zusammenhang sieht auch Lindberg in: Frotzcher EStG § 2 Rn 9 a.E.

⁷¹⁴ BVerfGE 107, 27 (51 f.)

eingeschränkt bzw. „hinterfragt“ werden darf.⁷¹⁵ Dies ist Ausprägung der freiheitsrechtlichen Grenzen der Besteuerung.

Dass der Staat die Entscheidung für oder gegen die Eröffnung einer steuerbaren Tätigkeit nicht in Frage stellen darf, zeigt sich deutlich auch am Verbot der Erdrosselungssteuer. Das Verbot der Erdrosselungssteuer knüpft gerade daran an, dass es dem Gesetzgeber verboten ist, über die Erhebung einer Steuer das Verhalten des Steuerpflichtigen dahin zu lenken, dass er seine Steuerquelle aufgibt.⁷¹⁶ Umgekehrt muss sich daraus ergeben, dass er die Entscheidung für die Eröffnung einer Steuerquelle nicht ohne verfassungsrechtliche Rechtfertigung in Frage stellen kann.⁷¹⁷

Aus der freiheitsrechtlichen Feststellung, dass der Staat die Entscheidung des Steuerpflichtigen für eine Erwerbsquelle zu akzeptieren hat, lässt sich der Rahmen ziehen, aus dem die verfassungsrechtlich relevanten, zwangsläufigen und pflichtbestimmten Aufwendungen des Steuerpflichtigen für eindeutig erwerbsdienliche Aufwendungen stammen.

Zwangsläufige und pflichtbestimmte Aufwendungen, die dem Grunde und der Höhe nach geschützt sind, liegen vor, wenn der Zwang, der sie bedingt, unmittelbar mit der Eröffnung einer steuerbaren Erwerbsquelle zusammenhängt.⁷¹⁸

Das Zusammenspiel zwischen freiheitsrechtlichen und gleichheitsrechtlichen Anforderungen ist es, das für mich eine nur limitierte Fundierung des objektiven Nettoprinzips begründet. Die Fundierung ist insofern limitiert, als sie sich nur auf den Bereich der Zwangsaufwendungen bezieht, während gewillkürte Aufwendungen nur durch das Gebot der Folgerichtigkeit geschützt sind.

3.4 Beispielhafte Verdeutlichung

Zur Verdeutlichung dieser Regel kann man beispielsweise auf abhängig Beschäftigte (§ 19 EStG) abstellen. Mit der Eröffnung der steuerbaren Tätigkeit (Abschluss eines Arbeitsvertrages oder Berufung in ein Beamtenverhältnis) gehen vor allem zwei Pflichten des Nichtselbständigen einher: Die Pflicht zur Arbeit an sich und die Unterwerfung unter das Direkti-

⁷¹⁵ Diese Konsequenz zieht ähnlich auch Leisner-Egensperger FR 2006, 1018 (1025)

⁷¹⁶ S.o. S. 109 ff.

⁷¹⁷ Ähnlich Hey in: H/H/R KStG Einf. KSt Rn 32 a.E.

⁷¹⁸ a.A. scheinbar Lindberg in: Frotcher EStG § 15b Rn 12 a.E., der an die Eröffnung der Steuerquelle anknüpfen will. Man muss sich bei dieser Sichtweise allerdings fragen, welche Steuerquelle nicht freiwillig eröffnet wird.

onsrecht des Arbeitsgebers/Dienstherrn. Diese Pflichten sind also im obigen Sinne durch die grundrechtlich geschützte Entscheidung des Steuerpflichtigen für die Eröffnung einer Steuerquelle unmittelbar bedingt. Damit sind auch die als unmittelbare Konsequenz folgenden Aufwendungen dem Grunde nach geschützt.⁷¹⁹

Der Steuerpflichtige kann sich dem so bedingten Zwang nur entziehen, wenn er die Steuerquelle nicht eröffnet. Gerade diese Erwägung will das BVerfG nach seinen Rechtsprechungslinien nicht anstellen. Die Frage, ob und wie eine Steuerquelle eröffnet wird, steht nicht zur Disposition des Gesetzgebers, sondern ist eine Frage des Steuerpflichtigen selbst, der die Beachtung seines grundrechtlich geschützten Entscheidungsspielraums verlangen kann. Deswegen sind etwa Aufwendungen, die z.B. durch eine Weisung des Arbeitsgebers entstehen (z.B. Pflicht zur Dienstreise ohne Kostenerstattung), zwangsläufige und pflichtbestimmte Aufwendungen.⁷²⁰

Nicht geschützt ist die Frage, wie eine einmal eröffnete Erwerbsquelle ausgestaltet wird. Der Gesetzgeber ist somit von Verfassungs wegen nicht gehalten, die (prinzipiell freie) Entscheidung des Arbeitnehmers für den Kauf eines beruflich genutzten PCs zu berücksichtigen, obwohl der Kauf einhergeht mit der Verpflichtung zur Bezahlung des Kaufpreises. Die Entscheidung für den Kauf eines PCs liegt (bei aller gebotenen Vorsicht über die Beurteilung der Nützlichkeit einer solchen Anschaffung) im Wesentlichen beim Arbeitnehmer. Die Anschaffung ist nicht unmittelbare Konsequenz der Eröffnung einer Steuerquelle, sondern Frage der Ausgestaltung dieser. Die Ausgestaltungsentscheidung des Steuerpflichtigen ist verfassungsrechtlich nur durch das Gebot der Folgerichtigkeit geschützt.

Die Übertragbarkeit der Kriterien von Zwang und Pflicht lässt sich natürlich an einer besonders fremdbestimmten Steuerquelle wie der nichtselbständigen Arbeit (§ 19 EStG) am anschaulichsten verdeutlichen. Dennoch sind diese Kriterien auch auf andere Erwerbsquellen übertragbar, auch wenn diese nicht so einfach durch einen singulären Akt (Arbeitsvertrag/Mietvertrag usw.) begründet werden.

Auch im Rahmen der im Wesentlichen selbstbestimmten Erwerbsquellen der Gewinneinkunftsarten (§§ 13, 15, 18 EStG) lässt sich die gefundene Abgrenzungsregel anwenden. Die Abgrenzung hat wieder an der Eröffnung der Steuerquelle selbst anzusetzen. Die Steuerquelle

⁷¹⁹ Der Schutz der Höhe nach **kann nicht pauschal** ausgeführt werden

⁷²⁰ So nach einfach gesetzlichen Kriterien wertend BFH v. 21.09.2009 GrS 1/06 = BStBl II 2010, 672 (685); vgl. zu dem Gedanken eines verfassungsrechtlichen Hintergrundes schon oben S. 74 ff. und unten S. 176 ff.

der Gewinneinkunftsarten wird einerseits durch die Ausübung einer Tätigkeit (z.B. eines freiberuflichen Rechtsanwalts) und andererseits durch die Bildung von steuerverstricktem Betriebsvermögen begründet, da diese beiden Elemente den Steuerzugriff definieren.

Der Staat definiert die Einkunftsquelle der Gewinneinkunftsarten letztlich als „laufende Einnahmen aus der Tätigkeit“ und als „Einnahmen aus der Veräußerung von Betriebsvermögen“ (Reinvermögenszugangstheorie).⁷²¹ Laufende Einnahmen etwa eines Rechtsanwalts werden prinzipiell über die Bereitstellung von Dienstleistungen als Rechtsanwalt generiert. Die Eröffnung der Steuerquelle ergibt sich, soweit die laufenden Einnahmen aus der Tätigkeit betroffen sind, aus dem Abschluss eines entsprechenden, das „Grundverhältnis“ der Tätigkeit bestimmenden Vertrags.

Bei einem Rechtsanwalt ist dies zumeist der Abschluss eines entsprechenden Dienstleistungsvertrags, der die zu versteuernden Einnahmen generiert. Die damit einhergehenden unmittelbaren Pflichten und Zwangsläufigkeiten sind also diejenigen, die sich bei Abschluss eines rechtsanwaltlichen Dienstleistungsvertrags ergeben. Zwar liegt hier zunächst ein freier Willensentschluss zum Abschluss dieses Vertrags vor, doch ist dieser eben gleichzeitig auch die perpetuierte Eröffnung einer Einkunftsquelle, auf die der Staat Zugriff nehmen will. Auf den Abschluss dieses Vertrags kann der Rechtsanwalt nicht verzichten, ohne die Einkunftsquelle (in diesem Fall eben teilweise) nicht zu eröffnen. Somit kann die (freiwillige) Entscheidung über den Abschluss eines solchen Grundverhältnisses nicht die verfassungsrechtliche Freiwilligkeit begründen, da an die Entscheidung für die Eröffnung einer Steuerquelle nicht ohne verfassungsrechtliche Rechtfertigung angeknüpft werden darf. Aufwendungen, die sich also in diesem unmittelbaren Veranlassungszusammenhang mit der Eröffnung oder Perpetuierung der Tätigkeit an sich ergeben, sind verfassungsrechtlich geschützt.

Auch soweit die Besteuerung von Einnahmen aus der Veräußerung von Betriebsvermögen betroffen ist, liegen identifizierbare, zwangsläufige und pflichtbestimmte Aufwendungen vor. Zwar ist die Begründung von Betriebsvermögen als Einlagevorgang ebenfalls freiwilliger Natur, jedoch ist auch sie gleichzeitig die Begründung einer potentiellen Steuerquelle, da der Staat auf verstricktes Vermögen potentiellen Zugriff erlangt. Deswegen sind etwa die Anschaffungs- und Herstellungskosten (AHK) von steuerverstricktem Betriebsvermögen als zwangsläufige Vorbedingung einer Einlage dem Grunde nach von Verfassungs wegen zu berücksichtigen. Die AHK können ebenfalls nur dann als Aufwand verhindert werden, wenn die potentielle Steuerquelle nicht eröffnet wird. Ohne eine Anschaffung oder Herstellung (und

⁷²¹ Statt vieler Birk/Desens/Tappe Steuerrecht (16.Auflage) § 5 Rn 610

damit ohne diesen Aufwand) kann kein Betriebsvermögen begründet werden, weshalb dies eine zwangsläufige Vorbedingung der Besteuerung darstellt.

Nicht verfassungsrechtlich geschützt sind aus obiger Definition heraus somit alle Aufwendungen, die nicht unmittelbar zur Eröffnung oder Perpetuierung einer Steuerquelle führen. Hierzu zählt etwa der Abschluss eines Mietvertrags über die Anmietung von Praxisräumen eines freiberuflichen Rechtsanwalts. Hier ergibt sich die Grenze zu dem aufgeworfenen Problem,⁷²² dass sich durch einen im Wesentlichen freien Willensentschluss alle Aufwendungen als „Zwang“ tarnen lassen könnten. Durch die Anmietung von Praxisräumen wird (mangels Einnahmen) keine potentielle Steuerquelle eröffnet. Die Frage, ob die Anmietung der Praxisräume nützlich ist oder nicht, ist deswegen schlicht eine Frage der Ausgestaltung der Steuerquelle und nicht der Eröffnung der Steuerquelle. Nur die Entscheidung für die Eröffnung der Steuerquelle genießt aber verfassungsrechtlichen Schutz. Natürlich muss bei diesem Beispiel beachtet werden, dass es im Einzelfall für den Steuerpflichtigen keine Alternative zur Anmietung solcher Räume geben kann (etwa weil entsprechende Räume nicht zum Verkauf stehen oder ihm die Mittel hierfür fehlen). Dass die Nichtanerkennung dieser Ausgaben faktisch zu einer Erdrösselung der Tätigkeit führen könnte, macht sie aus freiheitsrechtlicher Warte dennoch nicht zu zwangsläufigen oder pflichtbestimmten Aufwendungen, da ihnen die geforderte Regelmäßigkeitswirkung hierfür fehlt.

Die Geltung des objektiven Nettoprinzip ist also begrenzt auf der Höhe nach und dem Grunde nach zwangsläufigen und pflichtbestimmten Aufwand.

Daraus folgert sich auch unmittelbar aus dem Grundgesetz ein weiteres „Aufteilungsgebot“. Dieses Gebot verläuft jedoch nicht entlang der bekannten Trennlinien von privatem und beruflichem Aufwand, sondern entlang der Grenze zwischen zwangsläufigem und pflichtbestimmtem Aufwand einerseits und freiwilliger Einkommensverwendung andererseits. Die hier konkret entwickelte Leitlinie trennt nicht in privaten und erwerbsdienlichen Aufwand sondern in zwangsläufigen/pflichtbestimmten Erwerbsaufwand einerseits und in freiwilligen Erwerbsaufwand andererseits.

Man könnte dies wie hier geschehen als limitierte Fundierung des objektiven Nettoprinzip verstehen. Man kann allerdings auch nur von einer Berücksichtigungspflicht für erwerbsdienlichen Zwangsaufwand sprechen.

⁷²² Siehe oben S. 133 f.

3.5 Ausblick: Wirkung für andere Steuerarten

Aus obigem Ergebnis ergibt sich ein Konfliktverhältnis mit der hier vertretenen Gesamtbeurteilung⁷²³ aller Steuerarten. Dass die Abzugsfähigkeit von zwangsläufigen und pflichtbestimmten Aufwendungen auch auf andere Steuerarten Auswirkungen haben könnte, scheint sich am Beispiel einer für verfassungswidrig erklärten Erhebung der Zweitwohnungsteuer anzudeuten.⁷²⁴ In dem vom BVerfG⁷²⁵ entschiedenen Fall ging es um eine von einem Ehegatten aus beruflichen Gründen gehaltene Zweitwohnung, auf die durch die dortige Kommune Zweitwohnungsteuer erhoben wurde. Der Aufwand der Ehegatten für das Innehaben dieser Wohnung, der durch die Zweitwohnungsteuer besteuert wird, wurde vom BVerfG unter ausdrücklicher Bezugnahme auf seine Entscheidungen zur doppelten Haushaltsführung als zwangsläufig eingestuft.⁷²⁶ Aus diesem Grund wurde die Steuererhebung auf diesen Aufwand auch als mit Art. 6 I GG unvereinbar erklärt.

Wenn eine solche Ausstrahlung auf andere Steuerarten konsequent akzeptiert wird, so sind Konflikte mit Sollertragsteuern wie der Vermögen- und der Grundsteuer unausweichlich. Diese knüpfen nur an die Möglichkeit von Erträgen aus dem Innehaben von Vermögen an. Somit definieren diese Steuern auch Leistungsfähigkeit, ohne dass der Steuerpflichtige darauf Einfluss nehmen könnte, da er sich dort lediglich für den Erwerb eines Vermögensgegenstandes entscheiden kann. Diese Definition von Leistungsfähigkeit erfolgt durch zwangsläufige Unterstellung von (Soll-)Erträgen, denen nicht per se (Ist-)Erträge gegenüber stehen. Es macht aber keinen Unterschied, ob Leistungsfähigkeit durch die Nichtanerkennung von zwangsläufigen Aufwendungen auf die Steuerquelle oder durch zwangsläufige Unterstellung von Erträgen aus der Steuerquelle definiert wird. Letztlich stellt dies die zwei Kehrseiten einer Medaille dar.

Dieser Konflikt kann und soll im Rahmen dieser Arbeit nicht weiter erörtert werden. Nur so viel: Das BVerfG⁷²⁷ mag zwar dem Kompetenz-Katalog des Art. 106 GG eine Vermutung für die verfassungsrechtliche Zulässigkeit bestimmter Steuerarten entnehmen. Ein Rückschluss von der Kompetenz- bzw. einer Aufkommensverteilungsnorm auf die materiellen Anforde-

⁷²³ Siehe dazu oben S. 114 ff.

⁷²⁴ Dafür auch Kanzler NWB 2006, 947 (951); Englisch DStR 2009 Beihefter Heft 34, 92 ((98) dort Fn 94 a.E.)

⁷²⁵ BVerfG v. 11.10.2005 1 BvR 1232/00 u.a. (Zweitwohnungsteuer) = BVerfGE 114, 316 ff.

⁷²⁶ BVerfGE 114, 316 (336 f.)

⁷²⁷ BVerfG v. 15.01.2008 1 BvL 2/04 (Gewerbsteuerfreiheit) = BVerfGE 120, 1 (25 ff.) [zur Gewerbesteuer und mit allgemeinen Nachweisen]; BVerfG v. 22.06.1995 2 BvL 37/91 (Vermögensteuer) = BVerfGE 93, 121 (134 f.) [zur Vermögensteuer und zu Realsteuern, wie der Grundsteuer]; zustimmend Wernsmann NJW 2006, 1169 (1174)

runen an eine Steuerart ist aber gerade nicht möglich.⁷²⁸ Treffend formuliert insoweit *Tipke*: „... *etliche* (der vom BVerfG aus Art. 106 GG heraus als zulässig erachteten Steuern) (...) *tragen die Zeichen traditioneller Beliebigkeit auf der Stirn.*“⁷²⁹

IV. Zusammenfassung

Als wichtigste Ergebnisse dieses Teils der Arbeit bleiben festzuhalten:

- Verfassungsrechtlich ist das objektive Nettoprinzip in seiner einfach gesetzlichen Gänge (Berücksichtigung von Zwangsaufwendungen und gewillkürten Aufwendungen) nur durch das Gebot der Folgerichtigkeit aus Art. 3 I GG geschützt.
- Durch die Anknüpfung des Gebots der Folgerichtigkeit an das einfache Recht steht dieser Schutz einer neuen, rechtfertigungslosen Systementscheidung des Gesetzgebers in Abkehr vom objektiven Nettoprinzip nicht entgegen.
- Hinsichtlich zwangsläufiger und pflichtbestimmter Aufwendungen ist das objektive Nettoprinzip durch das Gebot angemessener Besteuerung nach Art. 14 GG geschützt, welches im Zusammenspiel mit dem Gebot der Besteuerung nach der finanziellen Leistungsfähigkeit eine limitierte Fundierung des objektiven Nettoprinzips sichert.
- Zwangsläufige und pflichtbestimmte Aufwendungen im eindeutig erwerbsdienlichen Bereich sind solche, deren Zwangsläufigkeit bzw. Pflichtbestimmtheit sich unmittelbar aus der Eröffnung oder Perpetuierung und nicht aus der Ausgestaltung einer Steuerquelle ergeben.
- Dieser originär verfassungsrechtliche Schutz für Zwangsaufwand kann nicht durch eine neue Systementscheidung des Gesetzgebers umgangen werden.
- Die Berücksichtigungspflicht für Zwangsaufwendungen im Bereich des objektiven Nettoprinzips führt zu einer Aufteilung von eindeutigen Erwerbsaufwendungen in einen zwangsläufigen/pflichtbestimmten Anteil und in einen freiwilligen Anteil.

⁷²⁸ Vgl. Seiler DStJG 34 (2011), 61 (66); *Hennrichs* in: FS Lang S. 237 (247); *Tipke* StRO II (2.Auflage) S. 577; im Ergebnis auch *G. Kirchhof* in: FS Lang S. 563 (565, 584)

⁷²⁹ *Tipke* StRO II (2.Auflage) S. 577

B. Verfassungsrechtliche Vorgaben für die Behandlung gemischter Aufwendungen

Das BVerfG musste sich im Laufe seiner Geschichte schon häufiger mit Fragestellungen, die im steuerrechtlichen Sinne als gemischte Veranlassung bezeichnet werden, auseinandersetzen.⁷³⁰ Zu verallgemeinerungsfähigen Aussagen konnte es sich allerdings erst mit dem klaren Bekenntnis zur Begrenzung der Steuergewalt durch die Besteuerung nach finanzieller Leistungsfähigkeit und der Folgerichtigkeit durchringen.⁷³¹ Verfassungsrechtlich bedeutsame Aussagen zu gemischten Aufwendungen sind daher erst seit der Jahrtausendwende feststellbar.

I. Berücksichtigung von zwangsläufigem und pflichtbestimmtem Aufwand

Beachtung im Zusammenhang mit der Behandlung von gemischten Aufwendungen verdient vor allem der bereits angesprochene Aspekt einer vom BVerfG statuierten Berücksichtigungspflicht für zwangsläufigen und pflichtbestimmten Aufwand.⁷³² Wie bereits ausgeführt,⁷³³ muss nach dieser Rechtsprechung der gemischt veranlasste Aufwand unabhängig von privater oder beruflicher Veranlassung auch im Lichte betroffener Grundrechte betrachtet werden.

Das bedeutet konkret, dass es für die Beurteilung einer Zwangsläufigkeit im Rahmen gemischt veranlasster Vorgänge auf die Reichweite der jeweils betroffenen Grundrechtspositionen ankommt. So wurden in den zwei bisher nach dieser Leitlinie entschiedenen Fällen jeweils Art. 6 GG und Art. 12 GG beleuchtet, wenn auch die Berufsfreiheit als Grundrecht selbst in den Entscheidungen nicht weiter entfaltet worden ist.⁷³⁴ Ausgangspunkt für beide Entscheidungen war jedoch jeweils das Spannungsverhältnis zwischen der steuerbaren Erwerbstätigkeit einerseits und dem Schutz des ehelichen Lebens (Doppelte Haushaltsführung) bzw. Schutz der Familie (Kinderbetreuungskosten) andererseits. Aus diesem beidseitig grundrechtlich geschützten Spannungsverhältnis zwischen einer Steuerquelle und einem sonstigen Verhalten wurde dem Grunde nach eine Zwangsläufigkeit für solche Aufwendungen attestiert, die die Vereinbarkeit der beiden Rechtspositionen erst ermöglichen.⁷³⁵ Auch wenn die nachgelagerten Entscheidungen zur Pendlerpauschale und zur Absetzbarkeit von Aufwendungen

⁷³⁰ z.B. BVerfGE 27, 58 ff. (Herabsetzung der Pendlerpauschale); BVerfGE 47, 1 ff. (Haushaltsgehilfin); letztere Entscheidung beschäftigt sich zwar auch explizit mit der mittlerweile aufgegebenen Rechtsprechung zum allgemeinen Aufteilungs- und Abzugsverbot, jedoch nimmt das BVerfG diesbezüglich lediglich eine Willkürkontrolle nach Art. 3 I GG vor; so richtig *Arndt* in: K/S/M EStG § 12 Rn A 44 ff.

⁷³¹ Siehe oben S. 99 ff.

⁷³² BVerfG v. 08.12.2008 2 BvL 1/07 u.a. (Pendlerpauschale) = BVerfGE 122, 210 (234 f.); BVerfG v. 16.03.2005 2 BvL 7/00 (Kinderbetreuungskosten) = BVerfGE 112, 268 (280) sowie BVerfG v. 04.12.2002 2 BvR 400/98 u.a. (Doppelte Haushaltsführung) = BVerfGE 107, 27 (49)

⁷³³ S.o. S. 133 f.

⁷³⁴ BVerfGE 107, 27 (52 ff.; bzw. offen gelassen 56); BVerfGE 112, 268 (281), beide Entscheidungen stellen auf einen Gleichheitsverstoß ab.

⁷³⁵ Vgl. zum Entscheidungsinhalt genauer Fn 703

für ein häusliches Arbeitszimmer Gelegenheit geboten hätten, die Leitlinie der Zwangsläufigkeit/Pflichtbestimmtheit zu erörtern, so wurde diese nicht mehr als tragende Entscheidungsbegründung genutzt.⁷³⁶ Letztlich sind denn auch die Fragen, was eine Zwangsläufigkeit oder Pflichtbestimmtheit von gemischt veranlasstem Aufwand genau begründet, nicht weiter ausdifferenziert worden und deswegen im Wesentlichen ungeklärt.⁷³⁷ Um dies genauer zu bestimmen, können nur die bereits entschiedenen Fallgruppen Auskunft geben.

Es verbleibt jedenfalls auf der Seite der Steuerquelle bei der bereits für eindeutige Erwerbsaufwendungen gefundenen Feststellung, dass die (Teil-)Aufgabe oder Modifikation einer solchen nicht verlangt werden kann.⁷³⁸ Es erschiene völlig widersinnig, im Rahmen der Verfassungsmäßigkeit einer Steuernorm den Steuerpflichtigen darauf zu verweisen, seine Steuerquelle so zu modifizieren, dass eine Zwangsläufigkeit oder Pflichtbestimmtheit nicht mehr entsteht, obwohl dennoch auf diese (unmodifizierte) Steuerquelle steuerlich zugegriffen wird. Deswegen verbleibt es auch bei der Feststellung, dass die Entscheidung für die Eröffnung einer Steuerquelle (so, wie sie vom Steuerpflichtigen eröffnet worden ist) verfassungsrechtlich nach Art. 12 GG oder Art. 14 GG geschützt ist und nicht ohne verfassungsrechtliche Rechtfertigung hinterfragt werden kann.

Würde man aber nun einen so weitreichenden, nicht hinterfragbaren Bereich auf der Seite des zu beleuchtenden Grundrechts, welches den Aufwand (ansonsten) veranlasst, zulassen, so wäre jeder Aufwand als zwangsläufig/pflichtbestimmt zu qualifizieren und von Verfassung wegen zu berücksichtigen. Jedes menschliche Verhalten steht unter grundrechtlichem Schutz. Dürfte das Ausleben dieses grundrechtlichen Schutzes auch nicht hinterfragt werden, besteht keine Möglichkeit mehr, dem durch beide Elemente (Steuerquelle und sonstiges Verhalten) veranlassten Aufwand die Zwangsläufigkeit abzusprechen.

Am Beispiel der Pendlerpauschale würde das bedeuten, dass weder die Entscheidung einen steuerbaren Beruf in Süddeutschland anzunehmen, noch die Entscheidung dafür, seinen Wohnsitz an der Nordseeküste zu begründen, in Frage gestellt werden könnte. Der aus diesen

⁷³⁶ Der Hinweis in BVerfGE 122, 210 (234 f.; 241) zeigt wohl, dass das BVerfG eine Debatte dieses Punktes für erörterungswürdig hielt. Zu den in der Literatur aufgeworfenen Fragen vgl. Wesselbaum-Neugebauer FR 2004, 385 (393); Hennrichs BB 2004, 584 (587 f.); Karrenbrock/Fehr DStR 2006, 1303 (1305 f.); Weber DSz 2007, 736 (739 f.); Richter/Söhn StuW 2008, 117 (125 f.); Drenseck in: GS Trzaskalik S. 283 (292 f.) und Weber-Grellet DStR 2009, 349 (352) [jeweils Pendlerpauschale]; Leisner-Egensperger FR 2006, 1018 (1026); Drenseck DStR 2009, 1877 (1879); Kreft GStB 2009, 45 (46); Decker JA 2008, 458 (464); Greite NWB 2003, 2779 (2798) und Lauscher NWB 2009, 2550 (2553 f.) [jeweils Arbeitszimmer]

⁷³⁷ Vgl. auch Schilling (Fn 592) S. 63 ff.

⁷³⁸ Siehe dazu oben S. 134 ff.

beiden (dann wegen des Schutzes aus Art. 11 GG und Art. 12 GG nicht in Frage zu stellenden) Elementen resultierende Aufwand (Fahrtkosten) müsste als zwangsläufig qualifiziert werden.⁷³⁹

Die Begründung der Zwangsläufigkeit etwa im Fall der erwerbsbedingten Kinderbetreuungskosten⁷⁴⁰ liegt an dem engen, wenig beeinflussbaren Bereich in dem Art. 6 GG betroffen war. Kinder eines gewissen Alters benötigen in tatsächlicher wie in rechtlicher Hinsicht Betreuung. Will man die Steuerquelle selbst nicht in Frage stellen, existieren zur Verhinderung von Kinderbetreuungskosten nur noch die Optionen, eine nicht jedem Steuerpflichtigen mögliche, kostenlose Kinderbetreuung (z.B. durch Angehörige) in Anspruch zu nehmen oder auf Kinder zu verzichten. Da auf Ersteres nicht allgemein verwiesen werden kann, ging es also nur um die Alternativen, Kinder haben zu können oder diese nicht haben zu können. Es gibt hier keinen Gestaltungsspielraum des Steuerpflichtigen für „ein bisschen“ Kind.

Anders ist jedoch der Fall im Rahmen von Fahrten zur Arbeitsstätte und der nach Art. 11 GG geschützten Wahl des Wohnorts. Einerseits können nicht alle Steuerpflichtigen neben der Arbeitsstätte wohnen, andererseits ist aber auch nicht jeder Steuerpflichtige gezwungen, hunderte Kilometer davon entfernt zu wohnen.⁷⁴¹ Ein Gestaltungsspielraum des Steuerpflichtigen für „ein bisschen“ Freizügigkeit ist hier eben denkbar. Es gibt in diesem Fall somit mehr als zwei Optionen, Einfluss auf die Zwangsläufigkeit der Fahrtkosten zu nehmen.

Daraus wird klar, dass es eine wirklich allgemein gültige Definition von Zwangsläufigkeit und Pflichtbestimmtheit im gemischt veranlassten Bereich nicht geben kann. Vielmehr ist die Feststellung einer Zwangsläufigkeit/Pflichtbestimmtheit stets eine anhand des konkret (neben der Eröffnung der Einkunftsquelle) betroffenen, grundrechtlich geschützten Verhaltens zu beantwortende Wertungsfrage, bei der die Einwirkungsmöglichkeiten des Steuerpflichtigen auf dieses Verhalten abzuwägen sind.⁷⁴² Eine Zwangsläufigkeit von gemischten Aufwendungen ist danach nur gegeben, wenn unter Wertungsgesichtspunkten auch das (neben der Ausübung der Einkunftsquelle) grundrechtlich geschützte Verhalten einen Gestaltungsspielraum nicht eröffnet.

⁷³⁹ Ähnlich Karrenbrock/Fehr DStR 2006, 1303 (1306 f.)

⁷⁴⁰ BVerfGE 112, 268

⁷⁴¹ Vgl. BVerfGE 122, 210 (239)

⁷⁴² Ähnlich Schilling (Fn 592) S. 68

Neben der – nach hier vertretener Meinung – aus dieser Rechtsprechung abzuleitenden Berücksichtigungspflicht für zwangsläufige Erwerbsaufwendungen⁷⁴³ statuiert das BVerfG hier originär eine Berücksichtigungspflicht für zwangsläufige Mischaufwendungen.

Eine aktuelle Konstellation, die unter die Fallgruppe des gemischt veranlassten, zwangsläufigen und pflichtbestimmten Aufwands fällt, sind die Aufwendungen für die Erstausbildung.⁷⁴⁴ Sowohl BFH⁷⁴⁵ als auch erhebliche Teile der Literatur⁷⁴⁶ werten die Aufwendungen für die erstmalige Berufsausbildung als zwangsläufigen und pflichtbestimmten Aufwand. Dies bedeutet, dass dem Steuerpflichtigen nach Wertungsgesichtspunkten dem Grunde nach kein Spielraum für den Anfall von Aufwendungen im Rahmen seiner erstmaligen Berufsausübung zugesprochen wird. Da Erstausbildungskosten de lege lata aber in angemessener (6.000 €) Höhe durch den Sonderausgabentatbestand⁷⁴⁷ des § 10 I Nr. 7 EStG⁷⁴⁸ Berücksichtigung finden, ergibt sich kein Konfliktpotential der Norm unter dem Gesichtspunkt der Zwangsläufigkeit und Pflichtbestimmtheit.⁷⁴⁹

1. Ausdruck verfassungsrechtlicher, finanzieller Leistungsfähigkeit

Das BVerfG sieht in der obigen Leitlinie einen unmittelbaren Ausdruck der Besteuerung nach der finanziellen Leistungsfähigkeit, welche also nicht wie das Gebot der Folgerichtigkeit von einer einfach gesetzlichen Systementscheidung abhängt.⁷⁵⁰ Das ist schon insofern von Bedeutung, als die Einführung eines einfach gesetzlichen Aufteilungs- und Abzugsverbots auch

⁷⁴³ Siehe hierzu oben S. 130 ff.

⁷⁴⁴ Vereinzelt werden auch andere (privat oder gemischt veranlasste) Sachverhalte hierunter gefasst z.B. (private Steuerberatungskosten) Tipke BB 2009, 636 ff.; a.A. BFH v. 04.02.2010 X R 10/08 = BStBl II 2010, 617 (620); (Unterhaltszahlungen an Verwandte) Jachmann/Liebl DStR 2010, 2009 (2016); („Realsplitting“) Merkt DStR 2012, 1157 (1160 f.); a.A. BFH v. 20.07.2006 III R 8/04 = BStBl II 2006, 883 (886); (Besuchsaufwendungen für berufstätige Ehegatten ohne doppelte Haushaltsführung) Neblung DStR 2007, 1237 (1241); („Kontaktpflegeaufwendungen“ für getrennt lebende Kinder) Hollatz NWB 2008, 2891 (2895 f.) vgl. auch BFH v. 27.09.2007 III R 28/05 = BStBl II 2008, 287 (290 f.); (Stornokosten bei Kapitallebensversicherungen) Kamps/Talaska FR 2009, 207 (214 f.)

⁷⁴⁵ BFH v. 28.07.2011 VI R 5/10; VI R 7/10; VI R 38/10 = BStBl II 2012, 553 (556); 557 (560); 561 (563 f.)

⁷⁴⁶ Bergkemper DB 2011, 1947 (1949); Schneider NWB 2011, 2840 (2841); Hilbert NWB 2011, 3835 (3836); Gericke SteuK 2011, 513 (516 f.); Förster DStR 2012, 486 (491 f.); Dreseck DStR 2004, 1766 (1771); *Kreft* in: H/H/R EStG § 9 Rn 9; *Grote* in: Lippross/Seibel Basiskommentar Steuerrecht § 4 Abs. 5-9 EStG Rn 638

⁷⁴⁷ Siehe zu den Umsetzungsmöglichkeiten sogleich S. 147 ff.

⁷⁴⁸ Flankiert durch die rückwirkende (§ 52 XII 11, XXIII 5 EStG) Festlegung in § 4 IX, § 9 VI EStG, dass Erstausbildungskosten keine Betriebsausgaben/Werbungskosten sind, im Gesetz vom 07.12.2011 BGBl I 2011, S. 2592 ff. = BStBl I 2011, 1171 ff

⁷⁴⁹ So auch Förster DStR 2012, 486 (492); Trossen FR 2012, 501 (507); *Zimmer* in: L/B/P EStR § 9 Rn 1305; a.A. BFH v. 17.07.2014 VI R 8/12 = DStR 2014, 2216 (2227 ff.); zweifelnd auch: Gericke SteuK 2011, 513 (517) und wohl auch *Bergkemper* in: H/H/R EStG § 9 Rn 711

⁷⁵⁰ Vgl. BVerfGE 107, 27 (49) insbesondere Leitsatz 1; BVerfGE 122, 210 (234 f.); so auch Hennrichs BB 2004, 584 (587 f.); Leisner-Egensperger FR 2006, 1018 (1025); Weber-Grellet FR 2011, 1028 (1030); *P.Kirchhof* in: HStR V (3.Auflage) § 188 Rn 187; a.A. wohl Müller-Franken NJW 2009, 55

weiter angedacht wird.⁷⁵¹ Ein solches Verbot ist zwar rechtlich nicht unmöglich, es kann aber nicht als Teil einer rechtfertigungslosen Systementscheidung, sondern nur als rechtfertigungsbedürftige Einschränkung eines Verfassungsgrundsatzes eingeführt werden. Dies gilt jedenfalls, soweit dieses Verbot auch gemischt veranlasste Zwangsaufwendungen in den Anwendungsbereich einbeziehen soll.

Das BVerfG stellte bei der Entwicklung der Berücksichtigungspflicht für gemischt veranlassten Zwangsaufwand die Vergleichbarkeit zur Berücksichtigungspflicht von rein privaten, zwangsläufigen Unterhaltsaufwendungen heraus. Die Berücksichtigungspflicht für (private) Unterhaltsaufwendungen sei „in ausdrücklicher Distanz“ zum geltenden Abzugsverbot des § 12 Nr. 1 EStG für private Aufwendungen entwickelt worden.⁷⁵² Mit dem Verweis auf § 12 Nr. 1 EStG ist (unter Berücksichtigung des Entscheidungshintergrundes gemischter Aufwendungen)⁷⁵³ mittelbar auch die Distanz der verfassungsrechtlichen Maßstäbe zum – damals noch „uneingeschränkt“ geltenden – einfach gesetzlichen Aufteilungs- und Abzugsverbot des § 12 Nr. 1 Satz 2 EStG⁷⁵⁴ ausgedrückt worden.

Hierdurch wird klar, dass der Gesetzgeber jedenfalls nicht ohne verfassungsrechtliche Rechtfertigung ein allgemeines, zwangsläufigen und gewillkürten Aufwand einschließendes, Aufteilungs- und Abzugsverbot für gemischte Aufwendungen einführen kann.⁷⁵⁵

2. Möglichkeiten verfassungskonformer Umsetzung der Vorgaben

Zu klären ist auch die Frage, welche Möglichkeiten der verfassungskonformen Umsetzung dieser Leitlinie bestehen.

2.1. Umsetzung dem Grunde nach

Wie die einfach gesetzliche Ausgestaltung der Berücksichtigung von gemischt veranlasstem Zwangsaufwand dem Grunde nach auszusehen hat, lässt das BVerfG dem Gesetzgeber ausdrücklich frei. Zwar ist Zwangsaufwand dem Grunde nach immer zu berücksichtigen,⁷⁵⁶ jedoch ist der Gesetzgeber frei, gemischt veranlasste Zwangsaufwendungen einfach gesetzlich

⁷⁵¹ Seiler DStJG 34 (2011), 61 (88 f.); P.Kirchhof Bundessteuergesetzbuch 2011, § 45 Satz 2 BStGB, Erläuterungen Rn 3, 4, 12 ff.; speziell für das häusliche Arbeitszimmer Meurer BB 2014, 1184 (1187)

⁷⁵² BVerfGE 107, 27 (49) mit Verweisen auf die entsprechende Judikatur, BVerfGE 82, 60; 89, 346; 99, 216

⁷⁵³ Vgl. Fn 703

⁷⁵⁴ Siehe zur Interpretation der Vorschrift vor der Rechtsprechungswende oben S. 26 ff.

⁷⁵⁵ Im Ergebnis auch Wernsmann DStR 2009 Beihefter Heft 34, 101f., der dieses Ergebnis allerdings aus der seiner Meinung nach uneingeschränkten, verfassungsrechtlichen Fundierung des objektiven Nettoprinzips herleitet.

⁷⁵⁶ Das übersieht Kempermann FR 2003, 574 (575), der nur auf die Folgerichtigkeit und nicht zusätzlich auf die Besteuerung nach der finanziellen Leistungsfähigkeit abstellt. Vgl. auch Fn 867

als Erwerbsaufwendungen (Werbungskosten/Betriebsausgaben) oder aber als ausnahmsweise abziehbare, privat veranlasste Aufwendungen (außergewöhnliche Belastungen/ Sonderausgaben) zu qualifizieren.⁷⁵⁷

Zu beachten hat der Gesetzgeber nach der Rechtsprechung des BVerfG allerdings auch hierbei den Grundsatz der Folgerichtigkeit. Das BVerfG scheint auch in der Entscheidung über Zuweisung einer bestimmten „Gruppe“ von Aufwendungen zu den einfach gesetzlichen Kategorien der Erwerbsaufwendungen oder der abziehbaren Privataufwendungen eine Subsystementscheidung zu sehen, die folgerichtig umgesetzt werden muss.

So hat das Gericht die Zuweisung der gemischt veranlassten „*Mobilitätskosten*“ (Fahrtkosten im Rahmen doppelter Haushaltsführung zwischen den Hausständen) zur der einfach gesetzlichen Kategorie der Erwerbsaufwendungen als Grundentscheidung des einfachen Einkommensteuerrechts identifiziert.⁷⁵⁸ Diese Grundentscheidung müsste dann im Rahmen der Zuordnungsentscheidung anderer, vergleichbarer Aufwendungen beachtet werden und könnte nur bei Vorliegen einer verfassungsrechtlichen Rechtfertigung durchbrochen werden. Zur Gruppe der Mobilitätskosten gehörende, vergleichbare Aufwendungen dürften etwa die Kosten der Fahrten zur regelmäßigen Arbeitsstätte gehören. Es gibt keine wesentlichen Unterschiede zwischen den gemischt veranlassten Fahrten zwischen den Hausständen und den Fahrten zwischen Hausstand und Arbeitsstätte. Somit wäre es nach dieser Rechtsprechung nicht möglich, beide Aufwandsarten dem Grunde nach unterschiedlich auszugestalten. Die Zuweisung zu den erwerbsdienlichen oder zu den privaten Aufwendungen müsste hier einheitlich vorgenommen werden.

Die Herleitung dieses Ansatzes ist allerdings mehr als fraglich. Hier zeigt sich ausnahmsweise auch im Rahmen gemischter Aufwendungen eine generelle Schwäche des Gebots der Folgerichtigkeit. Umfang und Reichweite einer folgerichtigen Umsetzung der eigenen Systementscheidung sind ungeklärt.

Hier ließe sich je nach Lesart der Ausführungen des BVerfG entweder fragen, warum das objektive Nettoprinzip eine Zuweisung der Mobilitätskosten zu den Erwerbsaufwendungen bedingt oder – nach hiesiger Interpretation – warum eine neue (Sub-)Systementscheidung für eine solche Zuweisung identifizierbar ist.

⁷⁵⁷ BVerfGE 112, 268 (281 f.), so auch BFH v. 09.02.2012 III R 67/09 = BStBl II 2012, 567 (568 f.); kritisch hierzu Schilling (Fn 592) S. 122 f.; vgl. zur Frage der verfassungskonformen Ausgestaltung der Kinderbetreuungskosten in den VZ 2006 bis 2008, BFH v. 05.07.2012 III R 80/09 = BStBl II 2012, 816 ff.; dazu auch *Zimmer* in: L/B/P EStR § 9 Rn 1305

⁷⁵⁸ BVerfGE 107, 27 (50)

Denn andererseits hat das BVerfG der zeitlichen Berücksichtigung von Jubiläumsaufwendungen keine bzw. nur eine sehr eingeschränkte Bedeutung für das Gebot der Folgerichtigkeit zugemessen.⁷⁵⁹ Warum stellt die Frage der Bildungsmöglichkeiten von Jubiläumsrückstellungen eine „komplexe, dogmatische Streitfrage“ dar, für die das Gebot der Folgerichtigkeit keinen Wertungsrahmen vorsieht?⁷⁶⁰ Warum erfordert also das objektive Nettoprinzip hier nicht die zeitliche Erfassung der Rückstellungen gemäß den einfach gesetzlichen Grundsätzen? Oder warum ist hier keine (Sub-)Systementscheidung für die periodengerechte Gewinnermittlung, die Maßgeblichkeit der Handelsbilanz (§ 5 I 1 EStG) oder den Grundsätzen ordnungsgemäßer Buchführung identifizierbar?⁷⁶¹ Wenn das BVerfG ausführt, dass die Frage der Jubiläumsrückstellungen nur das „Wann“ und nicht das „Ob“ der Abziehbarkeit als Aufwand betreffe,⁷⁶² so lässt sich in Bezug auf die obigen Mobilitätskosten doch fragen, wieso dann das „Wie“ des Abzugs eine Systementscheidung darstellt.

Die Rechtsprechung der BVerfG hierzu ist bestenfalls nicht „ausgegoren“. Meines Erachtens ist sie bezüglich der Mobilitätskosten fehlerhaft und lässt sich im Zuge der Entscheidung zu den Jubiläumsrückstellungen nicht mehr nachvollziehen.

Es besteht vielmehr keine Bindung des Gesetzgebers an eine andere Systementscheidung als das objektive Nettoprinzip selbst. Wie das BVerfG schon im Rahmen der Entscheidung zu den Kinderbetreuungskosten⁷⁶³ ausgeführt hat, ist der Gesetzgeber frei, ob er den zwangsläufigen Mischaufwand als Erwerbsaufwendungen oder als abziehbare Privataufwendungen ausgestalten will.

2.2. Umsetzung der Höhe nach

Auch die Berücksichtigung von gemischt veranlasstem Zwangsaufwand der Höhe nach eröffnet dem Gesetzgeber einen Gestaltungsspielraum. Durch die allgemeine Statuierung einer Berücksichtigungspflicht für zwangsläufigen und pflichtbestimmten Aufwand ist noch keine Aussage über die konkret zu berücksichtigende Höhe getroffen.

2.2.1 Erheblichkeitsschwellen

Als unzulässig erachtet das BVerfG jedenfalls grundsätzlich die Implementierung einer einfach gesetzlichen Zumutbarkeitsschwelle für zwangsläufigen und pflichtbestimmten Aufwand,

⁷⁵⁹ BVerfG v. 12.05.2009 2 BvL 1/00 (Jubiläumsrückstellung) = BVerfGE 123, 111 ff.; zur Kritik etwa *Hennrichs* in: FS Lang S. 237 (249 ff.); zustimmend: Mellinghoff Ubg 2012, 369 (372 f.)

⁷⁶⁰ BVerfGE 123, 111 (123)

⁷⁶¹ Siehe hierzu BVerfGE 123, 111 (123 ff.)

⁷⁶² BVerfGE 123, 111 (125)

⁷⁶³ BVerfGE 112, 268 (281 f.)

wie sie etwa in § 33 I, III EStG festgelegt ist. Es widerspricht den verfassungsrechtlichen Grundsätzen, zwangsläufigen Aufwand nur in der Höhe zu berücksichtigen, die eine bestimmte Erheblichkeitsschwelle übersteigt.⁷⁶⁴ Andernfalls käme man in einigen Fällen zu dem Ergebnis, tatsächlich getätigten, zwangsläufigen und pflichtbestimmten Aufwand, der allerdings eine bestimmte Höhe nicht erreicht, gar nicht zu berücksichtigen.⁷⁶⁵

Jedoch gibt es Konstellationen, in denen auch eine solche Zumutbarkeitsschwelle als zulässig erachtet wird. Dies ist dann der Fall, wenn der zwangsläufige Aufwand durch einen pauschalierten Betrag zum Teil abgedeckt ist. Ein solcher Fall lag etwa in der Form der teilweisen Berücksichtigung des zwangsläufigen Fremdbetreuungsaufwands für Kinder durch den Freibetrag für Betreuungs- und Erziehungs- oder Ausbildungsbedarf (BEA-Freibetrag) nach § 32 VI 1 EStG vor. Das BVerfG hielt jedenfalls für den Veranlagungszeitraum 2002 die Berücksichtigung von Kinderbetreuungskosten durch den BEA-Freibetrag nach § 32 VI 1 EStG (2002) (1.080 € pro Elternteil) einerseits und die Regelung des § 33c I 3 EStG (2002) andererseits, die eine steuerliche Anerkennung von Kinderbetreuungskosten erst ab der Zumutbarkeitsschwelle von 774 € pro Elternteil erlaubte, für verfassungsgemäß.⁷⁶⁶ Dies wurde gebilligt, um eine doppelte Berücksichtigung dieser Aufwendungen zu vermeiden.⁷⁶⁷

2.2.2 Obergrenzen

Grundsätzlich frei ist der Gesetzgeber wiederum in der Festlegung einer Obergrenze für die Höhe der als zwangsläufig zu qualifizierenden Aufwendungen. Unter Berücksichtigung seiner ihm zustehenden Typisierungsbefugnis und deren Schranken⁷⁶⁸ kann der Gesetzgeber eine pauschalierte Obergrenze zur Begrenzung auf den tatsächlich zwangsläufigen Anteil der Kosten einführen.⁷⁶⁹

In diesem Kontext wird der Umsetzungsversuch des Gesetzgebers hinsichtlich der zwangsläufigen und pflichtbestimmten Kinderbetreuungskosten durch § 10 I Nr. 5 EStG teilweise als

⁷⁶⁴ BVerfGE 112, 268 (282 f.)

⁷⁶⁵ So auch Kanzler NWB 2005, 2633 (2638 f.)

⁷⁶⁶ BVerfG v. 20.10.2010 2 BvR 2064/08 = FamRZ 2010, 2056 f.; dieser Entscheidung lag der Fall der Kinderbetreuung wegen beiderseitiger Erwerbstätigkeit der Ehegatten zu Grunde. BVerfGE 112, 268 ff. lag der Fall der Kinderbetreuung wegen Erwerbstätigkeit eines (geschiedenen) Ehegatten zu Grunde. An der Zwangsläufigkeit und Pflichtbestimmtheit des Kinderbetreuungsaufwandes ändert dies nichts.

⁷⁶⁷ BVerfG v. 20.10.2010 2 BvR 2064/08 = FamRZ 2010, 2056 (2057)

⁷⁶⁸ Siehe dazu unten S. 165 ff.

⁷⁶⁹ BVerfGE 112, 268 (282), so auch Weber-Grellet DStR 2009, 349 (352); Greite FR 2009, 81

verfassungswidrig angesehen.⁷⁷⁰ Der Gesetzgeber gehe selbst von einer angemessenen Obergrenze von 6.000 € aus und begrenze diese dann wiederum auf 2/3 der Aufwendungen, was letztlich nichts anderes als eine Art Zumutbarkeitsschwelle im Sinne von § 33 I, III EStG darstelle.⁷⁷¹

Zunächst ist festzuhalten, dass die Begrenzung auf 2/3 der Aufwendungen nur teilweise mit einer Erheblichkeitsschwelle im Sinne von § 33 I, III EStG gleichgesetzt werden kann. Im Rahmen der zumutbaren Belastung nach § 33 I EStG ergibt sich ein „Fallbeileffekt“, weil Aufwendungen erst und nur soweit zum Abzug kommen, als sie die dort festgelegte Zumutbarkeitsschwelle überschreiten. Bei der Begrenzung auf 2/3 der Aufwendungen nach § 10 I Nr. 5 EStG werden nur pauschal 1/3 der Aufwendungen nicht anerkannt, weshalb es keine Fallbeilgrenze gibt. Jedoch ist nicht zu leugnen, dass hier (bei isolierter Betrachtung der Vorschrift) der Höhe nach zwangsläufiger und pflichtbestimmter Aufwand vom ersten bis zum letzten EURO zu 1/3 nicht zum Abzug kommt.

Dies lässt sich nicht dadurch rechtfertigen, dass (nicht monetärer) Betreuungsbedarf auch bei nicht erwerbstätigen Eltern entsteht.⁷⁷² Es geht hier in der Sache um zwangsläufige und pflichtbestimmte Aufwendungen von Eltern, die aufgrund ihrer Erwerbstätigkeit keine andere Möglichkeit der Vereinbarkeit von Familie und Beruf außer der Fremdbetreuung haben. Es stellt keine – vom BVerfG verbotene⁷⁷³ – Schlechterstellung von selbstbetreuenden Elternteilen gegenüber fremdbetreuenden Eltern dar, wenn der zwangsläufige, monetäre Aufwand von fremdbetreuenden Eltern anerkannt wird, den selbstbetreuende Eltern nicht haben. Dies gilt vor allem deswegen, weil der nicht monetäre Betreuungsbedarf von selbstbetreuenden Eltern durch die Regelung des Freibetrags für Betreuung und Erziehung oder Ausbildung (BEA-Freibetrag) nach § 32 VI 1 EStG bereits berücksichtigt wird. Vielmehr kann durch die Regelung des § 10 I Nr. 5 EStG eine Schlechterstellung von fremdbetreuenden Eltern erfolgen, wenn in der Höhe zwangsläufiger Aufwand nicht zum Abzug kommt. Der für alle Formen der Kinderbetreuung gewährte BEA-Freibetrag alleine kann aufgrund seiner viel zu geringen Höhe von 1.320 € pro Elternteil (2.640 € pro Kind) nicht schon als verfassungskonforme Umset-

⁷⁷⁰ Hey NJW 2006, 2001 (2004); *Greite* in: Korn EStG § 4f Rn 31; *Pust* in: L/B/P EStR § 9c Rn 22; vorsichtiger insoweit Jachmann FR 2010, 123 (125 f.); a.A. etwa *Krömker* in: H/H/R (Jahresband 2007) EStG § 4f Rn J 06-2; BFH v. 05.07.2012 III R 80/09 = BStBl II 2012, 816 (819) unter Berufung auf BFH v. 09.02.2012 III R 67/09 = BStBl II 2012, 567 (568)

⁷⁷¹ Hey NJW 2006, 2001 (2004); *Greite* in: Korn EStG § 4f Rn 30; *Pust* in: L/B/P EStR § 9c Rn 23; jeweils zu den im Wesentlichen gleichen Vorgängerregelungen des § 4f und § 9c EStG(2006), die Kinderbetreuungskosten unter die Geltung des objektiven Nettoprinzips stellten.

⁷⁷² So die offizielle Begründung des Gesetzgebers zur 2/3-Regelung in § 4f EStG a.F. BT-Drs. 16/643 S. 9

⁷⁷³ BVerfG v. 10.11.1998 2 BvR 1057/91 u.a. (Familienleistungsausgleich) = BVerfGE 99, 216 (234)

zung gesehen werden.⁷⁷⁴ Er stellt sich für diesen Fall als nicht realitätsgerechte Typisierung dar. Das zeigt sich etwa schon an den Kosten einer Krippenunterbringung in einer mittleren Großstadt.⁷⁷⁵

Geht man also davon aus, dass der BEA-Freibetrag der Höhe nach für sich genommen keine realitätsgerechte Typisierung von Fremdbetreuungskosten darstellt, so müsste auch der 2.640 € übersteigende Teil vollständig abziehbar sein. Allerdings besteht dann die Gefahr einer Doppelberücksichtigung von Kinderbetreuungskosten durch einen ungekürzten Abzugstatbestand einerseits und durch den BEA-Freibetrag andererseits.⁷⁷⁶ Der BEA-Freibetrag soll sowohl die nicht monetär messbare Eigenbetreuung von Kindern durch die Eltern, als auch die monetär messbaren Kosten einer Fremdbetreuung abdecken.⁷⁷⁷ Die Begrenzung auf 2/3 der Aufwendungen nach § 10 I Nr. 5 EStG verhindert die Doppelberücksichtigung zwar nur pauschaliert,⁷⁷⁸ hält sich jedoch im Rahmen der Typisierungsbefugnis des Gesetzgebers.⁷⁷⁹ Da der Mechanismus aus BEA-Freibetrag und 2/3 der tatsächlichen Kosten erst ab 7.921 €⁷⁸⁰ tatsächlicher Kinderbetreuungskosten zu einer Abweichung von tatsächlich zu tragenden Kosten und der durch den Mechanismus zu berücksichtigenden Kosten kommen würde, stellt er verfassungskonform die Berücksichtigung von Kinderbetreuungskosten sicher. Insgesamt ist durch BEA-Freibetrag und § 10 I Nr. 5 EStG die Berücksichtigung von bis zu 6.640 €⁷⁸¹ zwangsläufiger Kinderbetreuungskosten sichergestellt, was auch in der Höhe von der Typisierungsbefugnis gedeckt ist.

Sicherlich wäre die Anrechnung des BEA-Freibetrages auf die tatsächlich entstandenen Kosten der wesentlich verständlichere Weg des Gesetzgebers gewesen, um eine Doppelberück-

⁷⁷⁴ a.A. BFH v. 23.04.2009 VI R 60/06 = BStBl II 2010, 267 (269)

⁷⁷⁵ So kostet etwa in Nürnberg gemäß der gemeindlichen Gebührensatzung ein Krippenplatz mit täglicher Betreuung von 8-9 Stunden 240 € pro Monat (2.880 € pro Jahr) § 3 I (KitaGebS) (abrufbar im Internet). Vgl. bezüglich typischerweise anfallenden Kosten die Daten von Hölzer NJW 2008, 2145 (2146)

⁷⁷⁶ Wobei dieses Motiv nicht der Gesetzesbegründung zu entnehmen ist. So auch Hey NJW 2006, 2001 (2006)

⁷⁷⁷ BVerfG v. 20.10.2010 2 BvR 2064/08 = FamRZ 2010, 2056 (2057); BFH v. 23.04.2009 VI R 60/06 = BStBl II 2010, 267 (270); kritisch hierzu Jachmann FR 2010, 123 (125 f.); Hey NJW 2006, 2001 (2005 f.), die zu Recht darauf hinweist, dass durch den BEA-Freibetrag auch Ausbildung und Erziehung abgedeckt werden sollen und eine Aufschlüsselung nicht möglich ist!

⁷⁷⁸ Ginge man etwa pauschaliert von der Zwangsläufigkeit von 9.000 € Kinderbetreuungskosten bei einer Alleinerziehenden Person aus, so werden im geltenden System 2.640 € durch den BEA-Freibetrag (§ 32 VI 3 EStG) und im Übrigen noch 2/3 von 9.000 € (= 6.000 €) durch eine Begrenzung auf 2/3 erfasst. Insgesamt würden also „nur“ 2.640 € + 6.000 € = 8.640 € berücksichtigt. Mit zunehmenden, tatsächlichen Kosten würde die Abweichung von diesen größer werden.

⁷⁷⁹ BFH v. 09.02.2012 III R 67/09 = BStBl II 2012, 567 (568); bestätigt durch BFH v. 05.07.2012 III R 80/09 = BStBl II 2012, 816 (819); Krömker in: H/H/R (Jahresband 2007) EStG § 4f Rn J 06-2; Heger in: Blümich EStG § 9c Rn 8

⁷⁸⁰ Der vollständige BEA-Freibetrag nach § 32 VI 1,2 und 3 EStG in Höhe von 2.640 € (= 2 x 1.320 €) ist exakt ein Drittel von 7.920 €, welches durch die zwei-Drittel-Regelung des § 10 I Nr. 5 EStG unberücksichtigt bleibt.

⁷⁸¹ 2.640 € BEA-Freibetrag und 4.000 € (2/3 x 6.000 €) aus § 10 I Nr. 5 EStG

sichtigung zu verhindern.⁷⁸² Verfassungswidrig wird der Regelungsmechanismus dadurch aber nicht.

Trotz der sich an den Kinderbetreuungskosten zeigenden Detailfragen, lässt sich zusammenfassend die Begrenzung des Abzugs der Höhe nach als wesentliches Merkmal gesetzgeberischer Lösungsmöglichkeiten bei gemischt veranlassten Aufwendungen identifizieren.⁷⁸³ Auch das BVerfG vermerkt hierzu in der Entscheidung zur Pendlerpauschale, dass die gesetzgeberische Umsetzung durch § 4 V 1 Nr. 7 EStG und die darin enthaltene Angemessenheitsprüfung sogar das „*allgemeine einkommensteuerrechtliche Regelungsmodell*“ für die Behandlung von gemischten Aufwendungen verdeutliche.⁷⁸⁴ Es kommt für dieses Regelungsmodell nicht darauf an, ob eine Angemessenheitsprüfung durch den Rechtsanwender selbst vorzunehmen ist oder wie bei § 4 V 1 Nr. 2 EStG pauschaliert durch den Gesetzgeber vorgenommen wird. Nicht zu Unrecht wird deswegen von solchen Angemessenheitstatbeständen auch als dem „*Königsweg des BVerfG*“ zur Lösung der verfassungsrechtlichen Probleme gemischter Aufwendungen gesprochen.⁷⁸⁵

Es ist allerdings zu bedenken, dass die Methodik der Angemessenheit zur Trennung eines privaten Exzesses in typischem Erwerbsaufwand dient.⁷⁸⁶ Bei der vorliegenden Leitlinie geht es aber nicht um die Trennung von privaten und erwerbsdienlichen Aufwendungen, sondern um die Trennung von zwangsläufigem und gewillkürtem Mischaufwand. Dennoch ist die Angemessenheitsmethode die einzig anwendbare Methode des einfachen Rechts, die den verfassungsrechtlichen Anforderungen dieser Leitlinie gerecht werden kann.

II. Berücksichtigung von freiwilligem Aufwand

Das BVerfG qualifiziert nicht jeden gemischt veranlassten Aufwand als zwangsläufigen oder pflichtbestimmten Aufwand. In den Entscheidungen zur Pendlerpauschale⁷⁸⁷ und zum häuslichen Arbeitszimmer⁷⁸⁸ kam diese Leitlinie nicht zum Tragen, weshalb für die Behandlung freiwilligen (gewillkürten) Mischaufwands andere Maßstäbe gelten.

⁷⁸² Hey NJW 2006, 2001 (2004); ein solcher Mechanismus ist vom BVerfG auch bereits als verfassungskonform anerkannt worden vgl. Fn 766

⁷⁸³ Ähnlich Jochum DStZ 2010, 665 (668) „*Normierungsmuster*“ der Beschränkung auf das „notwendige“ Maß

⁷⁸⁴ BVerfGE 122, 210 (236)

⁷⁸⁵ Greite FR 2009, 81

⁷⁸⁶ Siehe dazu oben S. 34 ff.

⁷⁸⁷ BVerfGE 122, 210 ff.; vgl. aber Fn 736

⁷⁸⁸ BVerfGE 126, 268 ff.

1. Grundsatz der folgerichtigen Umsetzung des objektiven Nettoprinzips

Die Beurteilung der Berücksichtigung von gewillkürtem Aufwand ist eine Prüfung anhand des Gebots der Folgerichtigkeit – also eine an Art. 3 I GG ausgerichtete Prüfung.

Die Folgerichtigkeitsprüfung benötigt als Grundlage eine identifizierbare, einfach gesetzliche Systementscheidung. Anders als bei der Berücksichtigungspflicht für eindeutigen Erwerbsaufwand kann sich eine Berücksichtigungspflicht von gemischtem Aufwand in seiner Gänze nicht allein auf das einfach gesetzliche, objektive Nettoprinzip stützen, da dieses die privat veranlassten Veranlassungsbeiträge nicht mit umfasst.

Diese Teildiskrepanz ist auch Begründung dafür, warum Teile der Literatur dem objektiven Nettoprinzip keine Bedeutung für die Beurteilung gemischter Aufwendungen beimessen. Das objektive Nettoprinzip enthalte für gemischte Aufwendungen gar keine Aussage, da dieses nur für eindeutige Erwerbsaufwendungen gelte.⁷⁸⁹ Es soll allerdings dann Geltung beanspruchen, wenn eine Trennung des gemischten Aufwands möglich ist.⁷⁹⁰

Dieser Meinung kann jedoch nicht gefolgt werden. Gemischte Aufwendungen unterscheiden sich von eindeutigen Erwerbsaufwendungen nur durch die im Rahmen einer bloßen Einzelfallentscheidung getroffene Kausalauswahl.⁷⁹¹ Die Kausalauswahl bestimmt dabei lediglich, ob der erwerbsdienliche Veranlassungsbeitrag der wesentliche Beitrag oder ein wesentlicher Beitrag war (Wesentlichkeitstheorie). Letztlich sind auch eindeutige Erwerbsaufwendungen stets durch private Kausalfaktoren mit veranlasst, da kein Mensch aufhören kann, stets auch Privatmann zu sein. Damit ist der Unterscheid zwischen gemischten Aufwendungen und eindeutigen Erwerbsaufwendungen letztlich nur der Grad der im Einzelfall festgestellten Veranlassung. Aus dem Grad der erwerbsdienlichen Veranlassung heraus kann aber nicht die Geltung des Prinzips abgelehnt werden.⁷⁹² Dabei ist auch beachtlich, dass zumindest nach der Rechtsprechung des BVerfG die einfach gesetzliche Qualifikation als gemischte Aufwendungen keine Bedeutung für die verfassungsrechtliche Qualifikation der Veranlassung hat.⁷⁹³

Weiterhin ist nicht ersichtlich, warum die ebenfalls nur im Einzelfall beantwortbare Frage, ob ein Aufwand teilbar oder untrennbar ist,⁷⁹⁴ über die Geltung des Rechtsprinzips entscheiden soll.

⁷⁸⁹ Richter/Söhn StW 2008, 117 (124); Müller-Franken NJW 2009, 55

⁷⁹⁰ Söhn DStJG 3 (1980), 13 (55)

⁷⁹¹ Siehe dazu insgesamt oben S. 18 ff.

⁷⁹² Schilling, (Fn 592) S. 139; Ruppe DStJG 3 (1980), 103 (141)

⁷⁹³ BVerfGE 122, 210 (238 f.); zustimmend Schneider DStR 2009 Beihefter Heft 34, 87 (90 f.)

⁷⁹⁴ Zur Frage der Untrennbarkeit von gemischten Aufwendungen siehe oben S. 32 f.

Richtigerweise prüft das BVerfG die Folgerichtigkeit bei gemischten Aufwendungen anhand der Abkehr vom einfach gesetzlichen, objektiven Nettoprinzip.⁷⁹⁵ Dies muss konsequenterweise bedeuten, dass bei gemischten Aufwendungen die Nichtberücksichtigung von Aufwand nur für die erwerbsdienlichen Veranlassungsbeiträge rechtfertigungsbedürftig ist. Damit ist auch hier schon klar, dass aus dem Gebot der Folgerichtigkeit auch ein Aufteilungsgebot folgt, da nur das objektive Nettoprinzip eine Unterscheidung zwischen abziehbarem Erwerbsaufwand und nicht abziehbarem Privataufwand begründet.⁷⁹⁶ Dies gilt, jedenfalls solange kein allgemeines Aufteilungs- und Abzugsverbot im einfachen Recht mehr identifiziert werden kann.

Besonders bemerkenswert ist im Rahmen dieses Problemfelds die Pendlerentscheidung⁷⁹⁷ des BVerfG. Das BVerfG betont dort, dass die Regelung des § 4 V 1 Nr. 7 EStG das allgemeine einkommensteuerrechtliche Regelungsmodell für die Begrenzung des Abzugs von gemischtem Aufwand darstelle.⁷⁹⁸ Ebenso wird dem Gesetzgeber auch zugestanden, eine neue Systementscheidung treffen zu können, um sich so einer Rechtfertigung vor dem Gebot der Folgerichtigkeit zu entziehen.⁷⁹⁹ An diesen Erwägungen zeigt sich eine Schwäche der Folgerichtigkeitsprüfung, die im Rahmen der gemischten Aufwendungen besonders offensichtlich wird. Da gemischte Aufwendungen eben nur teilweise aus dem objektiven Nettoprinzip heraus Berücksichtigung finden können, erscheint es auch denkbar, eine weniger konfliktträchtige Systementscheidung zu implementieren.

2. Abweichende (Sub-)Systementscheidung?

Aufgrund der Erwägungen des BVerfG über das allgemeine Regelungsmodell der Angemessenheit sowie der Möglichkeit zu einem Systemwechsel lässt sich die Frage aufwerfen, ob nicht eine andere Systementscheidung als das objektive Nettoprinzip zum Maßstab der Folgerichtigkeitsprüfung werden müsste.⁸⁰⁰ Diese Systementscheidung soll nicht das objektive Nettoprinzip an sich ersetzen (vollständiger Systemwechsel), sondern will ausschließlich den Be-

⁷⁹⁵ BVerfGE 122, 210 (235 f.); BVerfGE 126, 268 (280) wobei letztere Entscheidung, die von der in Frage stehenden gesetzlichen Regelung auch umfasste Fallgruppe des nur beruflich genutzten häuslichen Arbeitszimmers als Ausgangspunkt nimmt. Es waren aber auch Fallgruppen von teilweiser beruflicher Nutzung von der gesetzlichen Änderung betroffen (vgl. BVerfGE 126, 268 (283 f.)).

⁷⁹⁶ In die Richtung BFH v. 21.09.2009 GrS 1/06 = BStBl II 2010, 672 (681); vgl. auch BFH v. 19.10.1970 GrS 2/70 = BStBl II 1971, 17 (19); eindeutig hierfür: Aweh EStB 2011, 67; G. Kirchhof in: FS Lang S. 563 (586); Weber StuW 2009, 184 (191); a.A Droege StuW 2011, 105 (110 f.)

⁷⁹⁷ BVerfGE 122, 210

⁷⁹⁸ BVerfGE 122, 210 (236)

⁷⁹⁹ BVerfGE 122, 210 (241 ff.); BVerfGE 126, 268 (280 f.)

⁸⁰⁰ Vgl. auch Seiler DStJG 34 (2011), 61 (69 f.); Wernsmann DStR 2009 Beihefter Heft 34, 101 (105)

reich der gemischten Aufwendungen mit einer neuen Systementscheidung (Sub-Systementscheidung) besetzen.

Die Abgrenzung zwischen einer (vor dem Gebot der Folgerichtigkeit) an sich rechtfertigungslosen Systementscheidung und einer (vor dem Gebot der Folgerichtigkeit) rechtfertigungsbedürftigen Durchbrechung dieser Systementscheidung gelingt umso weniger, je schwieriger sich die Systementscheidung identifizieren lässt.⁸⁰¹ Der Findung der maßgeblichen Systementscheidung für die Folgerichtigkeit wird von Seiten der Literatur vereinzelt der Vorwurf gemacht, dass diese nicht rational nachvollziehbar sei.⁸⁰² Es stellt sich somit die Frage, was eine Regelung des Gesetzgebers zu einer nicht rechtfertigungsbedürftigen Systementscheidung werden lässt.⁸⁰³

Relativ einhellig kann man zunächst festhalten, dass eine singuläre, gesetzliche Regelung nicht mit einer neuen Systementscheidung gleichgesetzt werden kann. Bei anderer Sichtweise hätte die Folgerichtigkeitsprüfung keinen Anwendungsbereich mehr, da jede einzelne gesetzgeberische Regelung zur nicht rechtfertigungsbedürftigen Systementscheidung werden würde.⁸⁰⁴ Die andere Ansicht,⁸⁰⁵ die selbst „atomisierte“⁸⁰⁶ Systementscheidungen zulässt, ist deswegen abzulehnen.

Das BVerfG verlangt für die Anerkennung einer neuen Systementscheidung ein „Mindestmaß an neuer Systemorientierung“.⁸⁰⁷ Im Rahmen der nur auf den schmalen Bereich der Fahrtkosten zwischen Arbeitsstätte und Wohnort beschränkten, versuchten Einführung des „Werktorprinzips“ durch das Steueränderungsgesetz 2007 vom 19.07.2006⁸⁰⁸ lag keine neue Systementscheidung vor.

⁸⁰¹ G. Kirchhof DStR 2009 Beihefter Heft 49, 135 (143) etwa glaubt mittlerweile, ein System der „Schedulenbesteuerung“ im Bereich des EStG zu erkennen, wobei nicht ganz klar wird, ob dieses wirklich als neue, rechtfertigungslose Systementscheidung oder als eine Art rechtfertigungsbedürftige, „systematische“ Durchbrechung der synthetischen Einkommensteuer aufgefasst werden soll. Vgl. auch allgemein *Starck* in: v. Mangoldt/Klein/Starck, GG I (6.Auflage) Art. 3 Rn 49 ff.

⁸⁰² Payandeh AöR 136 (2011), 578 (596); Kischel AöR 124 (1999), 174 (206 f.)

⁸⁰³ Sehr kritisch in diesem Kontext wurde die Entscheidung des BVerfG v. 12.05.2009 2 BvL 1/00 (Jubiläumsrückstellung) = BVerfGE 123, 111 ff. aufgenommen. Das BVerfG hat hier den Maßgeblichkeitsgrundsatz des § 5 I 1 EStG nicht als Systementscheidung (BVerfGE 123, 111 (123 ff.)) anerkannt und sich deswegen auf eine bloße Willkürkontrolle beschränkt. Zur Kritik vgl. *Henrichs* in: FS Lang S. 237 (249 ff.)

⁸⁰⁴ Drüen StuW 2008, 3 (10); Tipke BB 2007, 1525 (1529); Jachmann DStR 2009 Beihefter Heft 34, 129 (130); so auch BVerfGE 122, 210 (242)

⁸⁰⁵ Bundesregierung zitiert nach BVerfGE 122, 210 (224); Leisner-Egensperger BB 2007, 639 (643); Wernsmann DStR 2008 Beihefter Heft 17, 37 (44)

⁸⁰⁶ So Drüen StuW 2008, 3 (10); Jachmann DStR 2009 Beihefter Heft 34, 129 (130)

⁸⁰⁷ BVerfGE 122, 210 (242)

⁸⁰⁸ BGBl I 2006 S. 1652 ff. = BStBl I 2006, 432 ff.

Das BVerfG verlangte, dass bei einer auf einen so kleinen Bereich reduzierten, gesetzlichen Regelung das geforderte Mindestmaß an Systemorientierung nur durch weitergehende Anhaltspunkte angenommen werden könne.⁸⁰⁹ Solche Anhaltspunkte lägen etwa vor, wenn sich bereits abzeichnet, dass eine Regelung durch zukünftige, weitere Regelungen zu einer neuen Systementscheidung entfaltet werden soll.⁸¹⁰ Damit wird klar, dass das BVerfG singuläre Regelungen lediglich als erkennbares⁸¹¹ Durchgangsstadium hin zu einem neuen System als nicht rechtfertigungsbedürftige Systementscheidung anerkennt.

Teile der Literatur bejahen die Möglichkeit, eine neue Sub-Systementscheidung neben dem objektiven Nettoprinzip zu etablieren, solange sich diese neue Systementscheidung auf einen „*verselbständigbaren*“ Sachbereich und nicht auf eine einzelne Regelung bezieht.⁸¹² Im Bereich der gemischten Aufwendungen räumt eine Anzahl von Stimmen dem Gesetzgeber die Kompetenz zur rechtfertigungslosen Ausgliederung dieser Aufwendungen aus der Grundentscheidung für das objektive Nettoprinzip ein.⁸¹³

Am ehesten in Frage kommt für eine neue Sub-Systementscheidung wohl die Methodik der Angemessenheit. Das BVerfG sieht hierin immerhin das allgemeine Regelungsmodell für gemischte Aufwendungen.⁸¹⁴ Nach *Lang* ist Angemessenheit das Rechtsprinzip, welches zur Lösung sämtlicher gemischt veranlasster Vorgänge herangezogen werden muss.⁸¹⁵ Der BFH sieht in § 4 V 1 Nr. 7 EStG den „*Schlüssel zum Verständnis*“ der Abzugstatbestände des § 4 V 1 EStG, der wiederum zentrale Fallgruppen gemischter Aufwendungen regelt.⁸¹⁶

Wie allerdings schon der einfach gesetzliche Teil dieser Untersuchung ergeben hat, ist die Angemessenheit keinesfalls die einzige Methodik zur Behandlung gemischter Aufwendun-

⁸⁰⁹ BVerfGE 122, 210 (242)

⁸¹⁰ BVerfGE 122, 210 (242)

⁸¹¹ So auch *Englisch* in: FS Lang S. 167 (193 f.) m.w.N.

⁸¹² Drüen StuW 2008, 3 (10 f.) und Birk DStR 2009, 877 (881) nennen als solchen Bereich etwa die „Abgeltungssteuer“ für private Kapitalerträge (zweifelnd Hey StbJb 2007/2008, 19 (36 f.)); Jachmann DStR 2009 Beihefter Heft 34, 129 (130); Die Verfasser wollen jedoch diese neue Systementscheidung selber als eine Art rechtfertigungsbedürftiger „Subsystementscheidung“ der (höher gelagerten?) Grundentscheidung für das objektive Nettoprinzip sehen und nehmen damit letztlich eine Art Folgerichtigkeitsprüfung nicht für eine einzelne, abweichende Norm, sondern für den abweichenden, verselbständigbaren Sachbereich insgesamt vor. Dies stellt dann aber gerade keine neue (rechtfertigungslose) Systementscheidung neben dem objektiven Nettoprinzip, sondern eher eine „systematische“ Durchbrechung (vgl. auch Fn 801) dar! Drüen Ubg 2009, 23 (27) scheint davon auch wieder abzurücken.

⁸¹³ Wernsmann DStR 2007, 1149 (1152), der sich hierbei allerdings noch auf das aufgegebenen Aufteilungsverbot bezieht; Richter/Söhn StuW 2008, 117 (124); Müller-Franken NJW 2009, 55

⁸¹⁴ BVerfGE 122, 210 (236)

⁸¹⁵ Lang (Fn 24) S. 314 f., 328 f.; dem folgend als Angemessenheitsprinzip betrachtend: *Kreft* in: H/H/R EStG § 9 Rn 200; *Hey* in: Tipke/Lang Steuerrecht (21. Auflage) § 8 Rn 244, 287 f.; in die Richtung auch Seiler DStJG 34 (2011), 61 (89); kritisch zur Geltung als Prinzip Drüen StbJB 2010/2011, 65 (70 f.) m.w.N.

⁸¹⁶ BFH v. 30.07.1980 I R 111/77 = BStBl II 1981, 58 (59)

gen.⁸¹⁷ Neben der eindeutigen Zuweisung erfolgt sogar die Aufteilung der gemischten Aufwendungen nach 3 verschiedenen Methoden, die allesamt gesetzlich kodifiziert sind. Dass Angemessenheit als einzige Methode auch eine generalklauselartige Kodifizierung in § 4 V 1 Nr. 7 EStG erhalten hat, lässt meines Erachtens noch kein Mindestmaß an Systemorientierung erkennen, welches nach der Rechtsprechung des BVerfG für eine neue Systementscheidung notwendig wäre. Insbesondere die sukzessive Erweiterung des Mehraufwands,⁸¹⁸ der Angemessenheit gerade umkehrt, zeigt, dass im Bereich der gemischten Aufwendungen keine Systemorientierung stattfindet. Insofern halte ich auch die Aussage, dass § 4 V 1 Nr. 7 EStG den Schlüssel für das Verständnis von § 4 V 1 EStG darstelle, für mittlerweile nicht mehr haltbar, denn in § 4 V 1 EStG manifestiert sich sukzessive auch die Methodik des Mehraufwands.

Für eine Systemorientierung müsste der Gesetzgeber einen eindeutigeren Kurs fahren, der nicht erkennbar ist.

Aus diesem Grund verbleibt es im Status Quo bei der einzig identifizierbaren Grundentscheidung des objektiven Nettoprinzips als Maßstab für die Folgerichtigkeitsprüfung bei gemischten Aufwendungen.

3. Möglichkeit einer neuen (Sub-)Systementscheidung

Es besteht allerdings die Möglichkeit, für den Bereich gemischter Aufwendungen eine neue Sub-Systementscheidung zu treffen. Für eine Ausgliederung der gemischten Aufwendungen aus dem System des objektiven Nettoprinzips muss der zu regelnde Bereich verselbständigbar sein.⁸¹⁹ Gemischte Aufwendungen stellen einen verselbständigbaren Bereich der Einkommensteuer dar. Der Bereich der gemischten Aufwendungen ist in seiner Gänze und mit seinen einzelnen Ausprägungen keine „atomisierte“ Grundentscheidung, sondern ein signifikanter Bereich, der als eigener Systemteil gewertet werden muss.

Die Möglichkeit der rechtfertigungslosen Auslagerung dieses Bereichs fußt nach meiner Meinung darauf, dass gemischte Aufwendungen unter der Geltung des objektiven Nettoprinzips systematisch auf den Konflikt⁸²⁰ und damit auf die Durchbrechung dieses Prinzips angelegt

⁸¹⁷ Zum Ganzen oben S. 18 ff.

⁸¹⁸ Siehe dazu oben S. 41 ff.

⁸¹⁹ Drüen StuW 2008, 3 (10 f.); Birk DStR 2009, 877 (881); Jachmann DStR 2009 Beihefter Heft 34, 129 (130)

⁸²⁰ Ruppe DStJG 3 (1980), 103 (141); Hey in: Tipke/Lang, Steuerrecht (21. Auflage) § 8 Rn 242; Bergkemper StuW 2006, 311 (312); Weber StuW 2009, 184 (191)

sind. Nicht zu Unrecht hat *Lang*⁸²¹ die gemischten Aufwendungen als „*Achillesferse*“ des objektiven Nettoprinzips bezeichnet.

Das objektive Nettoprinzip verlangt die Berücksichtigung von erwerbsdienlichen Veranlassungsbeiträgen. Das hat zweierlei Konsequenzen:

Zum einen bedeutet das, dass eine volle Berücksichtigung der gemischten Aufwendungen wegen der Mitberücksichtigung von privaten Veranlassungsbeiträgen eine rechtfertigungsbedürftige Durchbrechung darstellt.

Zum anderen bedeutet dies, dass auch die vollständige Nichtberücksichtigung von gemischten Aufwendungen wegen der Nichtberücksichtigung der beruflichen Veranlassungsbeiträge eine rechtfertigungsbedürftige Durchbrechung darstellt.

Eine vom Gesetzgeber etwa auf die Methodik der Angemessenheit angelegte Regelung dieses Konflikts kann das objektive Nettoprinzip jedoch nicht begründen, da es keine Angemessenheitsprüfung kennt,⁸²² sondern nur die Berücksichtigung oder Nichtberücksichtigung von Aufwendungen. Der Konflikt bei gemischten Aufwendungen ist also zumeist nur mit einer Durchbrechung (und keiner Ausprägung) des objektiven Nettoprinzips zu lösen.⁸²³

Gemischte Aufwendungen sind aber nun kein „von außen“ durch den Gesetzgeber eingebrachter Fremdkörper im System der Einkommensteuer, sondern die systembedingte Folge einer Unterscheidung zwischen privaten und beruflichen Aufwendungen und damit gerade Konsequenz des objektiven Nettoprinzips selbst.

Hierin unterscheiden sie sich etwa von der in diesem Kontext gelegentlich angeführten⁸²⁴ Abgeltungsteuer. Die Abgeltungsteuer⁸²⁵ ist wie viele andere Durchbrechungen des objektiven Nettoprinzips (etwa § 8b V 1 KStG) kein systembedingter Konflikt, sondern wird erst durch eine von außen in das System eingebrachte Regelung des Gesetzgebers konfliktträchtig. So ist die Abgeltungsteuer nachträglich eingeführt worden und unterscheidet sich von allen anderen, systemkonformen Einkunftsarten gerade durch die nur noch pauschalierte Berücksichtigung

⁸²¹ *Lang* zitiert nach *Hey* in: *Tipke/Lang, Steuerrecht* (21.Auflage) § 8 Rn 55; im Anschluss hieran auch *G. Kirchhof* in: *FS Lang* S. 563 ff.; *Kreft* in: *H/H/R EStG* § 9 Rn 6

⁸²² *Heinicke* in: *Schmidt EStG* (33.Auflage) § 4 Rn 483; *Thürmer* in: *Blümich EStG* § 9 Rn 122; *Bode* in: *Kirchhof EStG* (13.Auflage) § 4 Rn 219; *Lochte* in: *Frotscher EStG* § 9 Rn 24; *Kreft* in: *H/H/R EStG* § 9 Rn 201

⁸²³ Konsequenterweise wird deswegen § 4 V EStG (der die meisten „Angemessenheitstatbestände“ enthält) als Durchbrechung und nicht als Ausprägung des objektiven Nettoprinzips verstanden *Stapperfend* in: *H/H/R EStG* § 4 Rn 1102; *Heinicke* in: *Schmidt EStG* (33.Auflage) § 4 Rn 521; differenzierend *Söhn* in: *K/S/M EStG* § 4 Rn F 22 ff. für den das objektive Nettoprinzip keine Bedeutung im Bereich gemischter Aufwendungen hat (vgl. oben Fn 789) und der deswegen nur teilweise Durchbrechungen annimmt.

⁸²⁴ Vgl. Fn 812

⁸²⁵ Zum Konflikt der Abgeltungsteuer mit dem objektiven Nettoprinzip vgl. Fn 571

von erwerbsdienlichen Aufwendungen (§ 20 IX 1 EStG). Für Eingriffe in das System (in der Form einer Durchbrechung) muss sich der Gesetzgeber rechtfertigen.

Eine systembedingt angelegte Schwäche in einem verselbständigbaren Bereich dieses Systems wiederum muss nach meiner Meinung durch eine neue, gleichwertige Systementscheidung behoben werden können. Systemschwächen können durch ein gänzlich neues System oder eine Systemänderung, was auch eine „Ausgliederung“ bedeuten kann, behoben werden. Jedenfalls steht die Entscheidung über die Behebung einer Systemschwäche auf der gleichen Stufe wie die Systementscheidung selbst und ist gerade keine Durchbrechung des Systems. Andernfalls verlangt man vom Gesetzgeber, stets ein konfliktfreies System zu schaffen oder sich für seine systembedingten Schwächen – also sein Unvermögen ein Idealsystem herzustellen – verfassungsrechtlich zu rechtfertigen. Man kann vom Gesetzgeber verlangen, kein chaotisches, kein verfassungswidriges oder in sich widersprüchliches System zu etablieren.⁸²⁶ Man darf von ihm aber nicht die Utopie des perfekten, konfliktfreien Systems mit nur einer Systementscheidung(!) einfordern.

Nach hier vertretener Ansicht ist der Gesetzgeber berechtigt, eine neue Sub-Systementscheidung ohne verfassungsrechtliche Rechtfertigung für den gesamten Bereich gewillkürter, gemischter Aufwendungen zu treffen. Eine solche Entscheidung könnte z.B. ein allgemeines Aufteilungs- und Abzugsverbot oder ein System der Angemessenheit gemischter Aufwendungen installieren. Allerdings wäre bei zwangsläufigen Mischaufwendungen, deren Berücksichtigung Ausprägung der finanziellen Leistungsfähigkeit ist,⁸²⁷ jedenfalls für ein Aufteilungs- und Abzugsverbot eine verfassungsrechtliche Rechtfertigung von Nöten.

III. Rechtfertigungsmöglichkeiten für Durchbrechungen

Der verfassungsrechtliche Schutz, den die gemischten Aufwendungen entweder als Ausdruck finanzieller Leistungsfähigkeit oder des Gebots der Folgerichtigkeit genießen, ist nicht unbegrenzt. Vielmehr existieren Rechtfertigungsmöglichkeiten, die auch schon im Rahmen der Begrenzung der Ertragsbesteuerung an sich Bedeutung erlangen.⁸²⁸

⁸²⁶ *Englisch* in: FS Lang S. 167 (194); Drüen Ubg 2009, 23 (27); P. Kirchhof in: HStR V (3.Auflage) § 118 Rn 177

⁸²⁷ Siehe hierzu oben S. 143 ff.

⁸²⁸ Siehe oben S. 105 ff.

1. Missbrauchsvermeidung

Als ein wichtiger Rechtfertigungsgrund für die Nichtberücksichtigung von gemischten Aufwendungen ist die Missbrauchsvermeidung zu nennen.

Das Steuerrecht eröffnet über die Berücksichtigung von Aufwendungen die Möglichkeit, sich ungerechtfertigte Steuervorteile zu sichern. Hierbei kann Missbrauchsbekämpfung noch in die Verhinderung illegaler Steuervorteile (Steuerhinterziehung) und legaler aber illegitimer Steuervorteile (Missbrauch im engeren Sinne) unterteilt werden.⁸²⁹ Die Verhinderung solch ungerechtfertigter Steuervorteile ist ein legitimes Ziel für den Gesetzgeber, um Durchbrechungen der Berücksichtigung von gemischten Aufwendungen zu rechtfertigen.⁸³⁰ Häufig stellt sich bei Missbrauchsbekämpfungsnormen vorweg die Frage, welches Verhalten wirklich als missbräuchlich zu qualifizieren ist und ob nicht der Gesetzgeber unter dem Deckmantel der Missbrauchsbekämpfung rein fiskalische Ziele verfolgt.⁸³¹ Dabei muss aber klar sein, dass Missbrauchsbekämpfungsnormen stets Fiskalzwecknormen sind, da ihre Funktion gerade in der Erhaltung eines schon bestehenden Steuerzugriffs besteht, den sie gegen Aushöhlung sichern sollen.⁸³² Der Vorwurf des fiskalischen Interesses greift also nur dann, wenn die Missbrauchsbekämpfungsnorm eine Steuerlast herbeiführt, die über den eigentlich zu sichernden Steueranspruch des Staates hinausgeht.⁸³³

Im Bereich gemischter Aufwendungen ist besonders häufig die Möglichkeit der Verlagerung von nicht abziehbaren, privaten Aufwendungen in den Bereich der abziehbaren, erwerbsdienlichen Aufwendungen (Mitnahmeeffekte)⁸³⁴ einschlägig. Solche Mitnahmeeffekte stellen gerade eine missbräuchliche – je nach Ausgestaltung wohl zumeist illegale⁸³⁵ – Umgehung von § 12 EStG dar.

1.1 Verfahrensdefizit

Eine solche Möglichkeit kann sich nach der Rechtsprechung des BVerfG schon aus einem „Verfahrensdefizit“ im Rahmen der steuerlichen Kontrollmöglichkeiten ergeben. Die Steuerbehörden haben etwa aufgrund des Schutzes der eigenen Wohnung aus Art. 13 GG (insbeson-

⁸²⁹ Vgl. hierzu Hey StuW 2008, 167 (169 ff.)

⁸³⁰ So für eindeutige Erwerbsaufwendungen BVerfGE 127, 224 (255 ff.)

⁸³¹ Vgl. Drüen StuW 2008, 3 (13); den Vorwurf erhebt etwa Paus DStZ 2010, 688 (690) gegenüber der Arbeitszimmerregelung in § 4 V 1 Nr. 6b EStG(2007), welche auch in der Gesetzesbegründung anklingt; vgl. BT-Drs. 16/1545, S. 2

⁸³² Hey StuW 2008, 167 (171)

⁸³³ Hey StuW 2008, 167 (171)

⁸³⁴ So Englisch DStR 2009 Beihefter Heft 34, 92 (95 f.); vgl. auch BFH v. 19.10.1970 GrS 2/70 = BStBl II 1971 17 (19)

⁸³⁵ Hey StuW 2008, 167 (174)

dere Art. 13 VII GG) nur wenig effektive Kontrollmöglichkeiten über Angaben zu einem häuslichen Arbeitszimmer (§ 4 V 1 Nr. 6b EStG). Eine Durchsuchung des häuslichen Zimmers, die Aufschlüsse über die tatsächliche Nutzung des Zimmers liefern könnte, ist im Rahmen des § 99 I 2, 3 AO nur ausnahmsweise gegen den Willen des Steuerpflichtigen zulässig. Eine bloß routinemäßige Kontrolle ohne weitergehende Umstände (z.B. den Verdacht auf Steuerhinterziehung) berechtigt jedenfalls nicht zum Betreten der Wohnung gegen den Willen des Steuerpflichtigen oder zumindest ohne vorherige Ankündigung.⁸³⁶ Letztlich sind die Steuerbehörden hier auf die Richtigkeit der Angaben des Steuerpflichtigen angewiesen. Die Nähe des Zimmers zum privaten Bereich der übrigen Wohnung lässt aber zugleich eine erhöhte Missbrauchsgefahr augenscheinlich werden.⁸³⁷ Die (gegenüber anderen Aufwendungen) erhöhte Missbrauchsgefahr ergibt sich daraus, dass jeder Steuerpflichtige einer Behausung bedarf und somit die Gefahr der Umqualifizierung dieses unausweichlich anfallenden, privaten Aufwands in die berufliche Sphäre besonders hoch ist.⁸³⁸ Aus einem solchen Kontrolldefizit ergibt sich schon bei rein erwerbsdienlichen Aufwendungen eine Missbrauchsmöglichkeit.⁸³⁹ Diese Möglichkeit verstärkt sich sogar noch, wenn ein häusliches Arbeitszimmer gemischt genutzt wird.⁸⁴⁰

Allerdings darf die im Steuerrecht stets leicht anzuführende Missbrauchsgefahr nicht dazu führen, dass sich der Staat gar nicht erst die Mühe macht, seine eventuell bestehende Kontrolldefizite zu beheben. Nimmt man wie das BVerfG an, dass aus einem strukturellen Vollzugsdefizit die Verfassungswidrigkeit einer materiellen Steuernorm gefolgert werden kann,⁸⁴¹ so muss sich spiegelbildlich auch eine grundsätzliche Verpflichtung des Gesetzgebers zur Schaffung eines zumindest angemessenen Kontrollinstrumentariums ergeben. Eine Missbrauchsgefahr aufgrund eines Kontrolldefizits lässt sich nach hier vertretener Auffassung also nur dann anführen, wenn die Kontrolle nur mit einem sehr grundrechtsintensiven (und eventuell unverhältnismäßigen) Kontrollinstrument oder nur mit unangemessen hohem Verwaltungsaufwand durchgeführt werden könnte.

⁸³⁶ Vgl. hierzu und zu den praktischen Folgerungen *Wünsch* in: Pahlke/Koenig AO (2.Auflage) § 99 Rn 13; *Rätke* in: Klein AO (12.Auflage) § 99 Rn 9; *Roser* in: Beermann/Gosch AO § 99 Rn 28; a.A. *Seer* in: Tipke/Kruse AO § 99 Rn 7 f.; *Schmitz* in: Schwarz AO § 99 Rn 11 f.; *Schuster* in: H/H/Sp AO § 99 Rn 25 f.

⁸³⁷ BVerfGE 126, 268 (282); BVerfGE 101, 275 (311); kritisch hierzu Lang StuW 2007, 3 (9 f.) und Paus DStZ 2010, 688 (690)

⁸³⁸ Das übersieht Paus DStZ 2010, 688 (690), wenn er die Vergleichbarkeit mit nicht häuslichen Arbeitszimmern anführt.

⁸³⁹ Drenseck DStR 2004, 1766 (1771)

⁸⁴⁰ Zu der Frage, ob de lege lata Aufwendungen für gemischt genutzte Arbeitszimmer durch eine Aufteilung berücksichtigt werden können siehe BFH v. 21.11.2013 IX R 23/12 = BStBl 2014, 312 ff.; Die Missbrauchsgefahr sieht auch Meurer BB 2014, 1184 (1186)

⁸⁴¹ BVerfG v. 09.03.2004 2 BvL 17/02 (Spekulationsteuer) = BVerfGE 110, 94 (112 ff.) m.w.N.

Die Umsetzung der Missbrauchsvermeidung muss sich dabei innerhalb der engen Grenzen der Typisierungsbefugnis halten. Typisierung ist zumeist das Mittel, mit dem die Missbrauchsvermeidung normativ verwirklicht wird. Das BVerfG verlangt im Rahmen einer Typisierung, dass diese möglichst realitätsgerecht umzusetzen ist und dass insbesondere der typische Fall zugrunde gelegt wird.⁸⁴² Wird – wie bei der Regelung des häuslichen Arbeitszimmers – als typisiertes Leitbild die „Erforderlichkeit“ der Aufwendungen gewählt,⁸⁴³ so muss auch der Gesetzgeber versuchen, möglichst viele Fallgruppen dieses Leitbilds zu erfassen. Eine von diesem Leitbild erfassbare Fallgruppe, bei der sich trotz der allgemein bestehenden Kontrolldefizite jedenfalls die „Erforderlichkeit“ leicht nachprüfen lässt, kann nicht vom Anwendungsbereich des Abzugstatbestands ausgeschlossen werden.⁸⁴⁴

Mit dem Erforderlichkeitsleitbild im Rahmen des häuslichen Arbeitszimmers bewegt sich der Gesetzgeber auch bei eindeutig erwerbsdienlicher Veranlassung tendenziell in Richtung von zwangsläufigem und pflichtbestimmtem Aufwand.⁸⁴⁵ Aus diesem Grund ist aber in besonderem Maße auf die Unterteilung der betroffenen Fallgruppen hinzuweisen. Nach der hier vertretenen Ansicht ist zwischen eindeutig erwerbsdienlichen⁸⁴⁶ und gemischt veranlassten⁸⁴⁷ Zwangsaufwendungen einerseits, sowie eindeutig erwerbsdienlichen und gemischt veranlassten,⁸⁴⁸ gewillkürten Aufwendungen andererseits zu unterscheiden. Gerade im Bereich der Zwangsaufwendungen unterliegt der Gesetzgeber hohen Anforderungen, wenn er zur Durchbrechung dieser Aufwendungen Verfahrensgründe ins Feld führt.⁸⁴⁹ Da diese Aufwendungen eben nach normativen Kriterien als zwangsläufig eingestuft werden, erscheint eine Missbrauchsgefahr mangels Einflussmöglichkeiten des Steuerpflichtigen jedenfalls geringer als bei gewillkürten Aufwendungen. Zumeist werden die vorhandenen Kontrollinstrumente – ähnlich wie beim häuslichen Arbeitszimmer – ausreichen, um zumindest den entsprechenden Zwang dem Grunde nach zu verifizieren.

1.2 Materielle Missbrauchsbekämpfung

Neben der Missbrauchsvermeidung wegen Verfahrensdefiziten können aber auch materielle Defizite die Missbrauchsgefahr begründen. So lassen sich die einzelnen Ausprägungen des

⁸⁴² BVerfGE 126, 268 (279) stRspr. m.w.N.

⁸⁴³ Die Erforderlichkeit spiegelt sich darin, dass das Abzugsverbot des § 4 V 1 Nr. 6b EStG nicht gilt, wenn das häusliche Arbeitszimmer den Mittelpunkt der gesamten Tätigkeit darstellt.

⁸⁴⁴ BVerfGE 126, 268 (282 f.); bezüglich Aufwendungen für ein häusliches Arbeitszimmer, welche auch dann nicht zum Abzug zugelassen wurden, wenn kein anderer Arbeitsplatz hierfür zur Verfügung steht.

⁸⁴⁵ Vgl. auch Leisner-Egensperger FR 2006, 1018 (1026); Kreft GStB 2009, 45 (46); Greite FR 2009, 81; Wernsmann DStR 2008 Beihefter Heft 17, 37 (45)

⁸⁴⁶ Zu eindeutigen Erwerbsaufwendungen zusammenfassend oben S. 142

⁸⁴⁷ Hierzu oben S. 143 ff.

⁸⁴⁸ Hierzu oben S. 153 ff.

⁸⁴⁹ Als allgemeiner Gedanke der Begrenzung von Durchbrechungen siehe Aweh EStB 2011, 67 (69); Seiler DStJG 34 (2011), 61 (79); Jachmann DStR 2009 Beihefter Heft 34, 129 (131)

§ 4 V 1 EStG hinsichtlich der Regelung über gemischte Aufwendungen auch als Missbrauchsbekämpfungsnormen auffassen. Diese Funktion erfüllen diese Tatbestände vor allem, indem sie die Höhe der abzugsfähigen Aufwendungen begrenzen. Da es bei gemischten Aufwendungen zumeist keine allgemeingültigen Kriterien für die Grenzziehung zwischen beruflichem und privatem Anteil gibt, wäre ohne diese Tatbestände häufig nur ein voller Abzug als Erwerbsaufwand oder die Nichtberücksichtigung als Privataufwand denkbar. Diese (materielle) Unschärfe, die aus dem objektiven Nettoprinzip selbst herrührt und das daraus resultierende Missbrauchspotential von gemischten Aufwendungen kann durch die gesetzlichen Tatbestände eingedämmt werden.

Höchste Vorsicht ist hier wiederum geboten, wenn es um die Qualifikation von zwangsläufigem und pflichtbestimmtem Aufwand geht.

Für gewillkürten Aufwand, der sich ausschließlich anhand der folgerichtigen Umsetzung des objektiven Nettoprinzips misst, lässt sich das Missbrauchspotential leicht aus der oben erwähnten Möglichkeit der Verlagerung von Privataufwendungen in die Erwerbssphäre herleiten.

Zwangsläufiger und pflichtbestimmter Aufwand ist allerdings unabhängig von der Veranlassung zu berücksichtigen. Die Berücksichtigung solchen Aufwands ist also verfassungsrechtlich geboten. In der Rechtsanwendung ermöglicht (im Gegensatz zur Rechtssetzung)⁸⁵⁰ *de lege lata* nur die Anerkennung als Erwerbsaufwendungen eine verfassungskonforme Berücksichtigung dieses Aufwands.⁸⁵¹ Zur Bekämpfung von „Mitnahmeeffekten“ kann eine Regelung im Bereich der Zwangsaufwendungen also nur noch dann taugen, wenn der in Frage stehende Zwangsaufwand bereits durch eine einfach gesetzliche Regelung abgedeckt ist und sich darüber hinaus die (dann missbräuchliche) Möglichkeit einer doppelten Berücksichtigung ergeben kann.⁸⁵²

Missbrauch kann bei zwangsläufigen und pflichtbestimmten Aufwendungen ansonsten nur noch angenommen werden, wenn freiwillige Aufwendungen in den zwangsläufigen und pflichtbestimmten Bereich verlagert werden sollen. Dabei ist zu beachten, dass Zwangsaufwand zwangsläufig entsteht, weswegen dem Grunde nach selten der Vorwurf des Missbrauchs gemacht werden kann. Auch sollte bedacht werden, dass viele Zwänge dem Steuerpflichtigen durch den Gesetzgeber aufgebürdet werden und somit das Ziel der Missbrauchsbekämpfung im Rahmen von Zwängen schnell zu widersprüchlicher Gesetzgebung führen könnte. Aus diesem Grund dürfte die Verlagerung von freiwilligem Aufwand in

⁸⁵⁰ Siehe zu den Möglichkeiten der Legislative oben S. 147 ff.

⁸⁵¹ Siehe zu den Möglichkeiten des Rechtsanwenders unten S. 176 ff.

⁸⁵² Vgl. hierzu etwa das Problem der zwangsläufigen Kinderbetreuungskosten und des BEA-Freibetrags S. 150 ff.

zwangsläufigen Aufwand zumeist nur ein Problem der berücksichtigungsfähigen Höhe des Aufwands sein.

Eine auch für zwangsläufigen und pflichtbestimmten Aufwand tragfähige Missbrauchsbekämpfungsnorm stellt etwa die Einkünfteerzielungsabsicht nach § 2 I 1 EStG dar.⁸⁵³ Zwang (auch nach hier vertretener Definition) ließe sich sonst leicht zur staatlichen Finanzierung eines privaten Motivs ausnutzen, wenn dem Zwang nicht gleichzeitig auch eine Einkünfteerzielungsabsicht zugrunde liegt.

2. Typisierungs- und Pauschalierungsbefugnis

Neben der Missbrauchsbekämpfung ist auch die Typisierungsbefugnis des Gesetzgebers zu beachten, die im Rahmen gemischter Aufwendungen zum Tragen kommt.

Gesetzliche Typisierung bedeutet die Vernachlässigung der Besonderheiten des Einzelfalls und Zusammenfassung dieser besonderen Einzelfälle in einem allgemein gehaltenen Tatbestand.⁸⁵⁴ Das BVerfG hat die Befugnis zur Typisierung im Bereich des Steuerrechts zum Zwecke der Vereinfachung des Gesetzes anerkannt, ohne dass die mit der Typisierung verbundene Ungleichbehandlung zu einer Grundrechtsverletzung führt.⁸⁵⁵ Im Rahmen gemischter Aufwendungen wird diese bestehende Befugnis durch die Rechtsprechung noch erweitert. So stellte das BVerfG im Rahmen der Pendlerentscheidung fest, dass dem Gesetzgeber bei der Bewertung „*multikausaler und multifinaler Wirkungszusammenhänge*“ erhebliche Typisierungsspielräume zustünden.⁸⁵⁶ Auch komme der einfach gesetzlichen Wertung der (privaten oder beruflichen) Veranlassung keine „präjudizielle“⁸⁵⁷ Wirkung für die verfassungsrechtliche Bewertung der Veranlassung zu.⁸⁵⁸ Am Beispiel der Wegekosten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte begründeten sich diese erweiterten Spielräume aus den vielfältigen Einflussfaktoren, die für die Fahrten selbst und die Beibehaltung einer nicht werkstornahen Wohnung ursächlich sein könnten.⁸⁵⁹ Ziel der Typisierung müsse sein, die dabei typischen privaten (und damit grundsätzlich unbeachtlichen) Faktoren zu berücksichtigen und in einem verallgemeinerungsfähigen Leitbild darzustellen.⁸⁶⁰

⁸⁵³ So Lehner DStR 2009, 185 (191)

⁸⁵⁴ Vgl. BVerfG v. 07.05.2013 2 BvR 909/06 u.a. (Homo-Splitting) = BVerfGE 133, 377 (412) stRspr.; Jachmann DFGT 2 (2005), 59 (83); Wernsmann DStR 2011 Beihefter Heft 31, 72

⁸⁵⁵ BVerfGE 133, 377 (412 f.) stRspr.

⁸⁵⁶ BVerfGE 122, 210 (238 ff.)

⁸⁵⁷ So Schneider DStR 2009 Beihefter Heft 34, 87 (91)

⁸⁵⁸ BVerfGE 122, 210 (238 f.); zustimmend Schneider DStR 2009 Beihefter Heft 34, 87 (90 f.)

⁸⁵⁹ BVerfGE 122, 210 (239 f.)

⁸⁶⁰ BVerfGE 122, 210 (240); vgl. Wernsmann DStR 2009 Beihefter Heft 34, 101 (105) und Lepsius JZ 2009, 260 (263) kritisieren die angebliche Festlegung des Gesetzgebers durch das BVerfG auf das bereits erwähnte (BVerfGE 122, 210 (236)) Regelungsmodell angemessener Berücksichtigung. Der Gesetzgeber ist jedoch nicht

Auch wenn das BVerfG dies noch nicht explizit ausgesprochen hat, so ist aus diesem Typisierungsspielraum auch zu folgern, dass eine Typisierung von gemischten Aufwendungen als dem Grunde nach wesentlich privat veranlasste Aufwendungen und somit als einfach gesetzliche Sonderausgaben bzw. außergewöhnliche Belastungen in Frage kommt. Dies hat das BVerfG jedenfalls schon für gemischt veranlasste Zwangsaufwendungen (Kinderbetreuungskosten) anerkannt,⁸⁶¹ die unstreitig auch einen erwerbsdienlichen Anteil haben. Es ist keine Begründung ersichtlich, warum dies bei gewillkürten Aufwendungen nicht der Fall sein soll.⁸⁶²

Eine Typisierung als außergewöhnliche Belastungen/Sonderausgaben kommt vor allem dann in Betracht, wenn die Aufwendungen hinsichtlich ihrer Veranlassung eben nicht leicht aufzuteilen sind, sondern sich im Sinne des BVerfG als „multikausal“ oder „multifinal“ darstellen. Ist dagegen eine Trennung der Veranlassung gut möglich, wird man den Gesetzgeber darauf festlegen dürfen, den beruflichen Anteil typisiert zu erfassen und in realitätsgerechter Höhe als Erwerbsaufwand auszugestalten.

Die Typisierung kann jedoch keine willkürlichen Ergebnisse rechtfertigen, sondern hat in gewissen Grenzen zu erfolgen. Bereits angesprochen ist das Gebot der möglichst realitätsgerechten Typisierung.⁸⁶³ Hierzu gehört, dass die Typisierungsentscheidung von einer möglichst breiten, alle Gruppen und Regelungsgegenstände umfassenden Beobachtung ausgehen muss.⁸⁶⁴

Daneben unterliegt eine Typisierung auch einer Verhältnismäßigkeitsprüfung.⁸⁶⁵ Diese erfordert, dass die Typisierung nur schwerlich vermeidbar ist und die gleichheitswidrig belasteten Gruppen klein sind und nicht sehr intensiv belastet werden.⁸⁶⁶

Konkretere Aussagen lassen sich zu Typisierungen nur am konkreten Fall und nicht abstrakt machen. Dennoch kann auch hierbei wieder die Unterscheidung zwischen Zwangsaufwendungen und gewillkürten Aufwendungen relevant werden.

an ein solches „System“ gebunden. Vielmehr hat er nach meiner Meinung die Berechtigung zum rechtfertigungslosen Systemwechsel (in verschiedene Richtungen) im Bereich der gewillkürten Mischaufwendungen.

⁸⁶¹ BVerfGE 112, 268 (281 f.)

⁸⁶² Das gilt jedenfalls, wenn man wie hier vertreten (S. 147 ff.) die Zuweisungsentscheidung von Aufwendungen als nicht von der Folgerichtigkeit erfasst ansieht.

⁸⁶³ Siehe dazu oben S. 161 ff.

⁸⁶⁴ BVerfG v. 07.05.2013 2 BvR 909/06 u.a. (Homo-Splitting) = BVerfGE 133, 377 (412) stRspr.

⁸⁶⁵ BVerfGE 133, 377 (413) stRspr.; Jachmann DFGT 2 (2005), 59 (84)

⁸⁶⁶ BVerfGE 133, 377 (413) stRspr.

Zwangsaufwendungen sind zu berücksichtigen, weswegen sie jedenfalls aus einer Typisierungskompetenz heraus nicht dem Grunde nach als nicht abzugsfähig (also als einfach rechtlich unbeachtliche Privataufwendungen) „typisiert“ werden können.⁸⁶⁷ Möglich ist dagegen eine Typisierung als in der Höhe auf einen angemessenen Betrag begrenzte Erwerbsaufwendungen oder Sonderausgaben bzw. außergewöhnliche Belastungen.

Im Gegensatz dazu erscheint eine Typisierung als unbeachtliche Privataufwendungen im Rahmen gewillkürter Mischaufwendungen prinzipiell möglich. Dies setzt voraus, dass sich erhebliche Veranlassungsfaktoren der freiwilligen Aufwendungen als aus der (grundrechtlich unbeachtlichen) Privatsphäre stammend darstellen.⁸⁶⁸

3. Förderungs- und Lenkungsziele

Es ist mittlerweile⁸⁶⁹ unstrittig, dass der Staat über eine Steuer neben der Einnahmeerzielung auch einen weitergehenden, außerfiskalischen Zweck verfolgen darf (vgl. § 3 I HS 2 AO). Nur konsequent ist daher, dass diese Förderungs- und Lenkungsziele eine vom BVerfG anerkannte⁸⁷⁰ Rolle für die Rechtfertigung von Durchbrechungen spielen. Entsprechende Lenkungsziele können sich aus ökologischen, sozialen, rechtspolitischen oder gesellschaftlichen Gründen ergeben. So hätten ökologische Ziele die Streichung der Pendlerpauschle (wenn diese dann vollständig oder ab dem 20. Kilometer und nicht nur bis zum 20. Kilometer erfolgt wäre) wohl rechtfertigen können, wenn sie denn die maßgeblichen Gründe für die Streichung gewesen wären.⁸⁷¹

Hier kann ebenfalls wieder auf die Unterscheidung zwischen Zwangsaufwand und gewillkürtem Aufwand verwiesen werden. Die Lenkungswirkung wird eher geringer sein, wenn der Aufwand als Zwangsaufwand gewertet wurde. Allerdings steht dem Gesetzgeber hinsichtlich der Geeignetheitswirkung eines Gesetzes eine weite Einschätzungsprärogative zu.⁸⁷² Hieraus folgt sich für die Geeignetheit nur das Erfordernis einer Förderungswirkung des Gesetzes. Die Förderungswirkung eines Gesetzes für einen legitimen Zweck wird sich aber auch bei Zwangsaufwendungen wohl immer feststellen lassen, da kleinste Spielräume des Steuer-

⁸⁶⁷ BFH v. 17.07.2014 VI R 8/12 = DStR 2014, 2216 (2228); *Wied* in: Blümich EStG § 4 Rn 674; *Loschelder* in: Schmidt EStG (33.Auflage) § 9 Rn 1; Englisch DStR 2009 Beihefter Heft 34, 92 (99); Seiler DStJG 34 (2011), 61 (79); ähnlich zur Pendlerpauschale Kanzler NWB 2009, 462 (468 f.); a.A. Wernsmann DStR 2009 Beihefter zu Heft 34, 101 (105), der jedenfalls m.E. zu wenig zwischen Zwangsaufwand und gewillkürtem Aufwand unterscheidet

⁸⁶⁸ So auch Jochum DStZ 2010, 665 (667); vorsichtiger *Hey* in: Tipke/Lang Steuerrecht (21.Auflage) § 8 Rn 55, 292

⁸⁶⁹ Vgl. zu der früheren Diskussion *Driien* in: Tipke/Kruse AO § 3 Rn 12 ff.

⁸⁷⁰ Zuletzt BVerfGE 127, 224 (245 f.) m.w.N. stRspr.

⁸⁷¹ BVerfGE 122, 210 (237 f.)

⁸⁷² Statt vieler *Grzeszick* in: Maunz/Dürig GG Art. 20 Rn 122; Wernsmann StuW 1998, 317 (328 f.)

pflichtigen auch bei Zwang existieren. Aus diesem Grund erscheinen grundsätzlich nur Lenkungs- und Förderungsziele geeignete Rechtfertigungsmittel, um Zwangsaufwendungen auch dem Grunde nach als nicht abzugsfähig zu qualifizieren.⁸⁷³

Ein Beispiel für eine Lenkungsnorm, die auch eindeutig erwerbsdienlichen Zwang⁸⁷⁴ legitim einschränkt, ist das Abzugsverbot für Schmiergelder nach § 4 V 1 Nr. 10 EStG.⁸⁷⁵ Letzteres Verbot rechtfertigt sich als Bekämpfungsnorm für Korruption als rechtspolitisches Ziel.

IV. Zwischenergebnis

An dieser Stelle lohnt es sich, die bisher gefundenen Ergebnisse der verfassungsrechtlichen Aspekte zusammenzufassen und gegenüberzustellen.

Nach hier vertretener Auffassung ist für die verfassungsrechtliche Beurteilung von Abzugstatbeständen insgesamt die Unterscheidung zwischen Zwangsaufwendungen und gewillkürten Aufwendungen bedeutsam. Sowohl im Bereich eindeutiger Erwerbsaufwendungen⁸⁷⁶ als auch im Bereich von gemischten Aufwendungen⁸⁷⁷ ist Zwang bzw. Pflichtbestimmtheit das verfassungsrechtlich entscheidende Kriterium, welches den Unterschied zwischen verfassungsrechtlich originär geschützter, finanzieller Leistungsfähigkeit und bloß sekundär (über das einfach gesetzliche Nettoprinzip) geschützter Folgerichtigkeit ausmacht. Die nachfolgenden Ausführungen zeigen somit auch auf, welche Ausprägungen nicht durch einen einfach gesetzlichen Systemwechsel umgangen werden können.

Hierbei ist stets zu beachten, dass die verfassungsrechtliche Bewertung der Veranlassung als privat/erwerbsdienlich veranlasst einerseits und als gemischt veranlasst andererseits nicht einer einfach gesetzlichen Bewertung folgt, sondern einen eigenständigen Begriff darstellt.⁸⁷⁸

1. Ausprägungen der Besteuerung nach der finanziellen Leistungsfähigkeit

- Zwangsläufigkeit ist sowohl für gemischte Aufwendungen als auch für eindeutigen Erwerbsaufwand maßgeblich für eine Besteuerung nach der finanziellen Leistungsfähigkeit.

⁸⁷³ Englisch DStR 2009 Beihefter zu Heft 34, 92 (99)

⁸⁷⁴ Der Zwang hierzu ergibt sich daraus, dass Schmiergelder häufig notwendige Bedingung für die Eröffnung oder Perpetuierung einer Steuerquelle – insbesondere im Ausland – sein können. Vgl. z.B. SZ v. 04.07.2013 S. 22 „Schmierige Geschäfte“; SZ v. 28.03.2013 S. 19 „Bestechung zerstört Gesellschaften“; FAZ v. 26.03.2010 S. 11 „Wider die Korruption“

⁸⁷⁵ Nach Wernsmann DStR 2009 Beihefter zu Heft 34, 101 f.

⁸⁷⁶ Siehe dazu oben S. 129 ff.

⁸⁷⁷ Siehe dazu oben S. 143 ff.

⁸⁷⁸ BVerfGE 122, 210 (238 f.)

- Es existieren eine Berücksichtigungspflicht für zwangsläufigen Erwerbsaufwand (limitierte Fundierung des objektiven Nettoprinzips) und eine Berücksichtigungspflicht für zwangsläufigen Mischaufwand.
- In beiden Ausprägungen der Zwangsläufigkeit gelten unterschiedliche Maßstäbe zur Begründung des Zwangs. Im Bereich eindeutig erwerbsdienlicher Zwänge⁸⁷⁹ muss an die Frage angeknüpft werden, ob der Zwang unmittelbare Folge der Begründung einer steuerbaren Einkunftsquelle ist. Im Bereich gemischt veranlasster Aufwendungen⁸⁸⁰ ist der Maßstab die wertungsmäßige Einordnung der Einwirkungsmöglichkeiten des Steuerpflichtigen auf die – neben der grundsätzlich nicht zu hinterfragenden Steuerquelle – betroffenen Grundrechtspositionen.
- Zwangsaufwand bedingt eine Berücksichtigung dem Grunde nach. Eine Berücksichtigung der Höhe nach ist bei gemischten und eindeutigen Erwerbsaufwendungen jedoch nur soweit gefordert, wie sich dieser Aufwand auch in der Höhe als zwangsläufig darstellt.
- Es bildet sich hierdurch auch ein Aufteilungsgebot, welches jedoch lediglich Zwangsaufwand von freiwilligem Aufwand trennt.

2. Ausprägungen des Gebots der Folgerichtigkeit

- Die relevante Systementscheidung für die Prüfung der Folgerichtigkeit ist das in § 2 II EStG normierte, objektive Nettoprinzip. Eine für den Bereich der gemischten Aufwendungen insgesamt mögliche, abweichende und (vor dem Gebot der Folgerichtigkeit) rechtfertigungslose Systementscheidung ist nicht identifizierbar.
- Das einfach gesetzliche Nettoprinzip schützt über die Folgerichtigkeit die Berücksichtigung von jeglichem (gewillkürtem oder zwangsläufigem) Erwerbsaufwand und von den erwerbsdienlichen Veranlassungsbeiträgen an gemischtem Aufwand.
- Unter dem System des objektiven Nettoprinzips ist ein Aufteilungsgebot für gemischte Aufwendungen fundiert, welches private und erwerbsdienliche Veranlassung trennt.

3. Grafische Darstellung

Der Problemkomplex der gemischten Aufwendungen ist also im verfassungsrechtlichen Sinne durch zwei sich kreuzende Leitlinien geprägt.

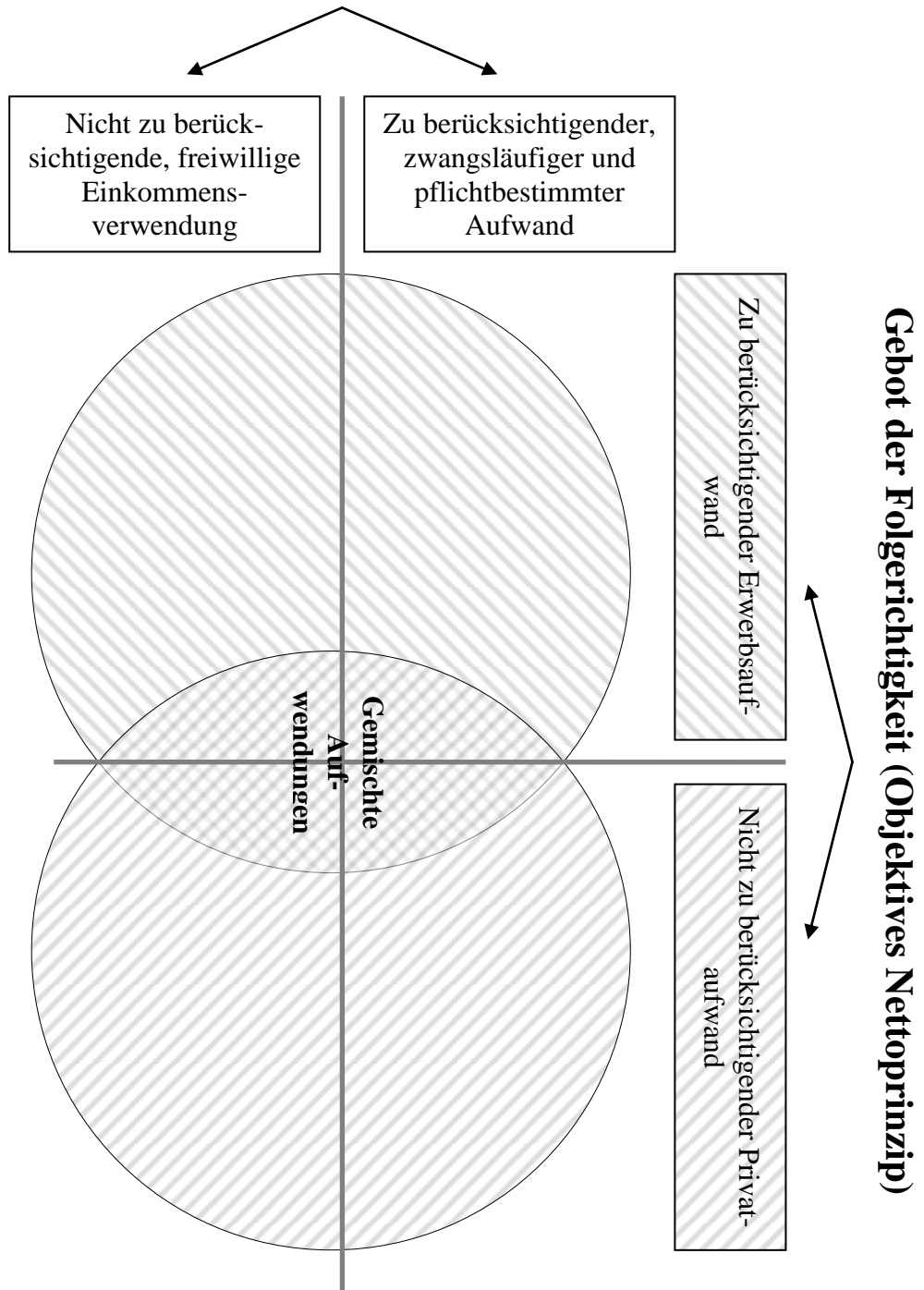
⁸⁷⁹ Siehe dazu oben S. 134 ff.

⁸⁸⁰ Siehe dazu oben S. 143 ff.

Zum einen durch die aus dem einfachen Recht stammende Unterscheidung zwischen erwerbsdienlicher und privater Veranlassung, die sich im Gebot der Folgerichtigkeit verfassungsrechtlich widerspiegelt.

Zum anderen durch die Unterscheidung zwischen zwangsläufigem und pflichtbestimmtem Aufwand einerseits und freiwilligem Aufwand andererseits, welche verfassungsrechtlich in der Besteuerung nach der finanziellen Leistungsfähigkeit verankert ist. Beide verfassungsrechtlichen Leitlinien ziehen also unterschiedliche und nicht aufeinander abgestimmte Wertmaßstäbe zur Lösung einer (aus einfach gesetzlicher Sicht) einheitlichen Problematik heran. Um sich diesen verfassungsrechtlichen Dualismus der gemischten Aufwendungen nochmals klar zu machen, dient folgender, grafischer Darstellungsversuch:

Besteuerung nach finanzieller Leistungsfähigkeit



V. Schlussfolgerungen für Rechtssetzung und Rechtsanwendung

Die verfassungsrechtliche Untersuchung der gemischten Aufwendungen soll durch die Darstellung der Konsequenzen für Rechtssetzung und Rechtsanwendung abgeschlossen werden. Die Schlussfolgerungen für die Rechtssetzung sind allerdings im Wesentlichen schon in den vorherigen Ausführungen dargestellt worden und können deswegen hier ergebnisartig aufgezählt werden.

1. Konsequenzen für die Rechtssetzung

- Der Gesetzgeber ist aus dem Gebot der Besteuerung nach der finanziellen Leistungsfähigkeit gebunden, zwangsläufigen und pflichtbestimmten Aufwand zu berücksichtigen.
- Soweit hiervon der Bereich eindeutig erwerbsdienlicher Zwangsaufwendungen betroffen ist, tritt diese Leitlinie hinter dem Gebot der Folgerichtigkeit zurück, solange keine neue Systementscheidung als Ersatz für das objektive Nettoprinzip getroffen wird.
- Für gemischte Aufwendungen erlaubt die Verfassung Zwangsaufwendungen dem Grunde nach als private Sonderausgaben/außergewöhnliche Belastungen oder als Erwerbsaufwendungen zu qualifizieren.
- Der Höhe nach sind nicht sämtliche Aufwendungen, sondern nur der zwangsläufige Anteil zum Abzug zuzulassen. Eine Zumutbarkeitsschwelle, wie § 33 I, III EStG sie statuiert, ist hierbei ebenso wie eine völlige Nichtberücksichtigung grundsätzlich unzulässig.
- Gewillkürte Aufwendungen werden am Gebot der Folgerichtigkeit gemessen, welches durch die Systementscheidung für das objektive Nettoprinzip den Abzug von eindeutigen Erwerbsaufwendungen in unlimitierter Höhe gebietet.
- Im Rahmen gemischter Aufwendungen gebietet die Folgerichtigkeit die Berücksichtigung der erwerbsdienlichen Veranlassungsbeiträge.
- Es steht dem Gesetzgeber hierbei allerdings im Rahmen seiner Typisierungsbefugnis frei, gemischte Aufwendungen auch als Sonderausgaben oder außergewöhnliche Belastungen zu qualifizieren. Im Einzelfall kommt auch eine Typisierung als unbeachtlicher Privataufwand in Betracht.
- Eine (vor dem Gebot der Folgerichtigkeit) rechtfertigungslose Systementscheidung für sämtliche gewillkürten, gemischten Aufwendungen steht dem Gesetzgeber offen. Er kann hierdurch etwa ein rechtfertigungsloses Aufteilungs- und Abzugsverbot in Kraft setzen. Es ist ihm auch möglich, ein System zu etablieren, in dem gemischte Aufwen-

dungen nur in einer angemessenen Höhe zu berücksichtigen sind. Letzteres hätte den Vorteil, dass es mit den Anforderungen an die Behandlung von gemischten Zwangsaufwendungen leichter in Einklang zu bringen wäre.

2. Konsequenzen für die Rechtsanwendung

Bisher noch wenig beleuchtet wurden die verfassungsrechtlichen Konsequenzen für die Rechtsanwendung.

Zunächst ist hierbei zu betonen, dass eine strenge Gesetzesbindung für die Finanzgerichte und Finanzbehörden aus Art. 20 III GG folgt. Primär sind Exekutive und Judikative also an die vom Gesetzgeber vorgegebene, einfach gesetzliche Lage gebunden. Das Konfliktverhältnis mit den verfassungsrechtlichen Vorgaben zur Besteuerung ergibt sich jedoch aus der ebenfalls bestehenden, unbestrittenen Grundrechtsbindung von Judikative und Exekutive aus Art. 1 III GG.⁸⁸¹ Insoweit können die verfassungsrechtlichen Vorgaben nur dann direkte Wirkung entfalten, wenn dem Rechtsanwender durch das einfache Recht ein „Spielraum“ hierfür eröffnet wird. Da die Besteuerung an gebundene Tatbestände anknüpft, ist der wesentliche Spielraum für Exekutive und Judikative die verfassungskonforme Auslegung von unbestimmten Rechtsbegriffen. Verfassungskonforme Auslegung wird nach ständiger Rechtsprechung des BVerfG – trotz Kritik von Teilen der Literatur⁸⁸² – als verfassungsrechtlich geboten angesehen und ist als Methode anerkannt.⁸⁸³ Voraussetzung für eine verfassungskonforme Auslegung ist zunächst, dass die Norm überhaupt unterschiedlichen Deutungen zugänglich ist und nicht nur eine Deutung denkbar erscheint.⁸⁸⁴ Sollte es nur eine mögliche Deutung geben, so verbleibt es bei der Bindung an das einfache Recht nach Art. 20 III GG.

Das Gebot verfassungskonformer Auslegung selbst verlangt, dass von mehreren möglichen Normdeutungen stets die verfassungskonforme Deutung der verfassungswidrigen vorzuziehen ist.⁸⁸⁵ Ihre Grenze findet sie dort, wo sie zum Wortlaut der Norm oder zum klar erkennbaren Willen des Gesetzgebers in Widerspruch stehen würde.⁸⁸⁶

⁸⁸¹ Vgl. statt vieler Droege StuW 2011, 105 (110)

⁸⁸² Vgl. hierzu die Nachweise bei Drüen StuW 2012, 269 (272)

⁸⁸³ So zuletzt BVerfG v. 11.07.2013 2 BvR 2302/11 u.a. (Therapieunterbringung) = NJW 2013, 3151 (3154) m.w.N. stRspr.

⁸⁸⁴ So Drüen StuW 2012, 269 (271)

⁸⁸⁵ BVerfG NJW 2013, 3151 (3154) m.w.N.

⁸⁸⁶ BVerfG NJW 2013, 3151 (3154) m.w.N.

2.1 „Einfallstor“ für die Berücksichtigung verfassungsrechtlicher Vorgaben

Als ein allgemeines Einfallstor für eine verfassungskonforme Auslegung stellt sich die Deutungsvielfalt des unbestimmten⁸⁸⁷ Veranlassungsbegriffs in § 4 IV und § 9 I 1 EStG dar. Dass der Veranlassungsbegriff für verschiedene Deutungen offen ist, zeigt sich schon am von der Rechtsprechung⁸⁸⁸ und weiten Teilen der Literatur⁸⁸⁹ akzeptierten Gleichlauf von Werbungskostenbegriff und Betriebsausgabenbegriff. Trotz des unterschiedlichen Wortlauts von § 4 IV EStG („... durch den Betrieb veranlasst ...“) und § 9 I 1 EStG („... zur Erwerbung, Sicherung und Erhaltung ...“) werden beide Begriffe einfach gesetzlich gleich ausgelegt.⁸⁹⁰ Auch wenn für die methodische Herleitung dieses Gleichlaufes unterschiedliche Ansätze vorgebracht werden, so sind doch alle Ansätze Ausdruck eines Auslegungsprozesses.⁸⁹¹ Die verfassungskonforme Auslegung ist zwar nur eine Teilgruppe der möglichen Auslegungsmethoden, jedoch muss aus der Offenheit des Veranlassungsbegriffs für diese anderen Auslegungsmethoden auch die Offenheit für die verfassungskonforme Auslegung gefolgert werden. Durch die Deutungsvielfalt des Veranlassungsbegriffs ist der „Spielraum“ für die Beachtung der verfassungsrechtlichen Anforderungen durch den Rechtsanwender bezüglich gemischten Aufwands eröffnet.

Der Rechtsanwender hätte zunächst zu prüfen, ob der in Frage stehende, gemischte Aufwand bereits durch einen speziellen Tatbestand ausgestaltet ist.⁸⁹² Dies könnte eine spezielle Regelung zu den Erwerbsaufwendungen oder zu den abziehbaren Privataufwendungen sein. Es wäre auch möglich, dass der in Frage stehende Aufwand durch ein besonderes Abzugsverbot (z.B. § 12 Nr. 1 Satz 2 EStG) oder einen allgemeinen Ausgleichstatbestand (z.B. den Grundfreibetrag nach § 32a I 2 Nr. 1 EStG) bereits berücksichtigt ist. In den Fällen, in denen diese speziellen Normen selbst keiner weiteren (verfassungskonformen) Normdeutung zugänglich sind, sind dem Rechtsanwender grundsätzlich „die Hände gebunden“ und er hat die Besteuerung gemäß der einfach gesetzlichen Lage durchzuführen.⁸⁹³ Im Übrigen hätte er sodann zu

⁸⁸⁷ Seiler DSStJG 34 (2011), 61 (73); Prinz StuW 1996, 267 (270); *Kreft* in: H/H/R EStG § 9 Rn 140; v. *Bornhaupt* in: K/S/M EStG § 9 Rn B 116; BFH v. 13.01.1995 VI R 82/94 = BStBl II 1995, 324 (325 f.)

⁸⁸⁸ z.B. BFH v. 20.05.2010 VI R 53/09 = BStBl II 2011, 722 (723); vgl. auch die Nachweise bei *Kreft* in: H/H/R EStG § 9 Rn 115

⁸⁸⁹ *Loschelder* in: Schmidt EStG (33.Auflage) § 9 Rn 7; *Kreft* in: H/H/R EStG § 9 Rn 115; *Thürmer* in: Blümich EStG § 9 Rn 114; *von Beckerath* in: Kirchhof EStG (13.Auflage) § 9 Rn 21

⁸⁹⁰ Siehe hierzu ausführlich oben S. 11 ff.

⁸⁹¹ Vgl. die Übersicht bei *Kreft* in: H/H/R EStG § 9 Rn 132

⁸⁹² Vgl. hierzu auch Neblung DStR 2007, 1237 (1238 ff.)

⁸⁹³ Natürlich ist die Vorlagepflicht der Gerichte gemäß Art. 100 I 1 GG zu beachten. Die Steuerbehörden haben die Anwendung von Billigkeitsmaßnahmen wie §§ 163 oder 227 AO in Betracht zu ziehen, denen aber enge Grenzen gesetzt sind, da die Vorschriften grundsätzlich nur Härten einer (verfassungskonformen!) Typisierung (und nicht eines verfassungswidrigen Gesetzes) ausgleichen sollen. Vgl. etwa *Fritsch* in: Pahlke/Koenig AO (2.Auflage) § 227 Rn 27; *Loose* in: Tipke/Kruse AO § 227 Rn 77 ff.; *Rüsken* in: Klein AO (12.Auflage) § 163 Rn 6 ff. und 33 ff.

prüfen, ob verfassungsrechtliche Anforderungen der Folgerichtigkeit oder der finanziellen Leistungsfähigkeit den in Frage stehenden Aufwand prägen.

2.2 Einfluss verfassungsrechtlicher Folgerichtigkeit

Die wichtigste verfassungsrechtliche Folgerung aus der Folgerichtigkeit ist die schon bereits beschriebene⁸⁹⁴ Statuierung eines allgemeinen Aufteilungsgebots für das einfache Recht, solange sich kein gesetzliches, allgemeines Aufteilungs- und Abzugsverbot mehr finden lässt. Wenn das objektive Nettoprinzip als Systementscheidung die Folgerichtigkeitsprüfung bestimmt, dann meint folgerichtige Rechtsanwendung in der Form einer verfassungskonformen Auslegung die Berücksichtigung der erwerbsdienlichen Veranlassungsbeiträge von gemischten Aufwendungen. Lässt sich der auf diesen Veranlassungsbeiträgen beruhende Teil des gemischten Aufwands abspalten, so muss dieser als Erwerbsaufwand anerkannt werden.⁸⁹⁵

Über diese Erkenntnis hinaus sind allerdings keine weiteren Vorgaben aus dem Gebot der Folgerichtigkeit zu erwarten. Das liegt daran, dass das objektive Nettoprinzip gerade Ursache des Problemkreises der gemischten Aufwendungen ist. Gemischte Aufwendungen sind die systembedingte Schwäche des objektiven Nettoprinzips.⁸⁹⁶ Insofern kann das objektive Nettoprinzip keine konkrete Lösung dieses Konfliktfeldes liefern, denn es kennt nur die bei gemischten Aufwendungen gerade versagenden Kriterien der erwerbsdienlichen oder privaten Veranlassung. Eine Lösung des Problems etwa über die Methodik der Angemessenheit ist wiederum keine Ausprägung sondern eine Durchbrechung des objektiven Nettoprinzips.⁸⁹⁷

Man wird aus der Folgerichtigkeit somit in der Tat nicht mehr verlangen können, als eine möglichst genaue Umsetzung des objektiven Nettoprinzips.⁸⁹⁸ Hinsichtlich einer konkreten Methode, die das Aufteilungsgebot umsetzt, kann das objektive Nettoprinzip keine weitere Aufklärung liefern. Im einfachen Recht finden sich drei materiell-rechtliche Methoden⁸⁹⁹ zur Aufteilung gemischter Aufwendungen, die trotz der methodischen Unterschiede der Umsetzung des Aufteilungsgebots dienen. Das objektive Nettoprinzip legitimiert all diese Methoden, ohne eine konkretere Vorgabe zu machen. Diesbezüglich gilt das, was schon gegen das frühere, einfach gesetzliche Aufteilungs- und Abzugsverbot vorgebracht wurde. Ganz allgemein

⁸⁹⁴ Siehe oben S. 154 ff.

⁸⁹⁵ Jachmann DStR 2009 Beihefter Heft 34, 129 (130); Englisch DStR 2009 Beihefter Heft 34, 92 (95), die aber beide das objektive Nettoprinzip (und damit ein Aufteilungsgebot) originär in der Verfassung verankert sehen.

⁸⁹⁶ Das rechtfertigt auch gerade eine neue, rechtfertigungslose Systementscheidung vgl. oben S. 158 ff.

⁸⁹⁷ Siehe dazu oben S. 158 ff.

⁸⁹⁸ So Schwenke FR 2011, 1051 (1052); Weber StuW 2009, 184 (191); Bergkemper StuW 2006, 311 (312); Ruppe DStJG 3 (1980), 103 (141)

⁸⁹⁹ Siehe oben S. 32 ff.

lässt sich festhalten, dass eine Aufteilung von gemischten Aufwendungen dem objektiven Nettoprinzip mehr Geltung verschafft, als es eine „Alles oder Nichts - Lösung“ tun würde.⁹⁰⁰

Lediglich Art. 3 I GG zieht durch das Verbot der Willkürlichkeit der Rechtsanwendung⁹⁰¹ einer uferlosen und unter keinem Gesichtspunkt mehr nachvollziehbaren Aufteilung eine Grenze. Stellt sich somit die gewählte Aufteilung als willkürlich dar, so hat diese schon aus verfassungsrechtlichen Gründen zu unterbleiben.⁹⁰² Aus verfassungsrechtlicher Sicht könnte in Zukunft also der Frage, ob sich ein konkreter Aufteilungsmaßstab des BFH als willkürlich darstellt oder nicht, ein wenig mehr Bedeutung zukommen.

Der BFH muss sich jedenfalls bezüglich seiner unklaren Aussagen über eine Aufteilung durch Schätzung⁹⁰³ gegen den Vorwurf der willkürlichen Rechtsanwendung absichern.

2.3 Einfluss verfassungsrechtlicher, finanzieller Leistungsfähigkeit

Dadurch, dass sich die Anforderungen der Folgerichtigkeit letztlich aus dem einfachen Recht ergeben, sind kaum zusätzliche Probleme für die Rechtsanwendung in verfassungsrechtlicher Hinsicht zu erwarten. Problematischer sind allerdings die verfassungsrechtlichen Anforderungen der Besteuerung nach der finanziellen Leistungsfähigkeit und dort im Speziellen die Berücksichtigungspflicht für zwangsläufigen und pflichtbestimmten Aufwand. Die Konfliktträchtigkeit ergibt sich aus dem verfassungsrechtlichen Dualismus der gemischten Aufwendungen, der sich nicht in der einfach gesetzlichen Lage widerspiegelt. Nirgends im EStG ist eine Unterscheidung zwischen zwangsläufigem und pflichtbestimmtem Aufwand einerseits und freiwilliger Einkommensverwendung andererseits unmittelbar angelegt.

Da sich die Berücksichtigung von jeglichem (gewillkürtem und zwangsläufigem) Erwerbsaufwand schon aus dem folgerichtig umzusetzenden, objektiven Nettoprinzip ergibt, tritt die sich hier ergebende Konfliktlinie bis auf weiteres nur bei zwangsläufigen Mischaufwendungen oder Privataufwendungen in Erscheinung.⁹⁰⁴

⁹⁰⁰ Tipke StRO II (2.Auflage) S. 769; Jachmann DFGT 2 (2005), 59 (87); Englisch DStR 2009 Beihefter Heft 34, 92 (98), der allerdings die Notwendigkeit einer gesetzlichen Regelung hinsichtlich der Aufteilung betont.

⁹⁰¹ BVerfG v. 14.03.2012 2 BvR 2405/11 = NJW 2012, 1863 unter Bezugnahme auf die eigene ständige Rechtsprechung etwa BVerfGE 112, 185 (215 f.); Drooge StuW 2011, 105 (111) vgl. auch oben S. 99 ff.

⁹⁰² Ebenso – allerdings ohne direkten verfassungsrechtlichen Bezug – Söhn in: FS Lang S. 795 (801); Schwenke FR 2011, 1051 (1054); Loschelder in: Schmidt EStG (33.Auflage) § 12 Rn 2; Hey in: Tipke/Lang Steuerrecht (21.Auflage) § 8 Rn 243

⁹⁰³ Siehe dazu oben S. 93 ff.

⁹⁰⁴ Der BFH hat sich bisher zweimal (in der selben Sache) ansatzweise mit einer verfassungskonformen Auslegung bei pflichtbestimmten Aufwendungen beschäftigt, welche allerdings eindeutig privat veranlasst (vgl. Fn 709) waren und die Auslegung von § 10 I Nr. 8 EStG a.F. für die VZ 1992 bis 1995 betrafen; vgl. BFH v.

Dabei ist darauf hinzuweisen, dass eine Berücksichtigung dem Grunde nach immer und der Höhe nach begrenzt auf den zwangsläufigen Anteil zu erfolgen hat. Die Berücksichtigung des zwangsläufigen Anteils sollte dabei nicht mit dem allgemeinen Aufteilungsgebot aus dem Gebot der Folgerichtigkeit verwechselt werden, welches zwischen erwerbsdienlicher und privater Veranlassung unterscheidet.

Es entsteht zwar auch durch die Besteuerung nach der finanziellen Leistungsfähigkeit ein Aufteilungsgebot, welches jedoch die Kriterien Zwang und Freiwilligkeit als Maßstab nimmt. Dieses Aufteilungsgebot trennt freiwilligen, gemischt veranlassten Aufwand von zwangsläufigem, gemischt veranlasstem Aufwand. Die Art der Veranlassung ist hier dagegen irrelevant. Um sprachliche Verwirrung zwischen den verschiedenen Aufteilungsgeboten zu vermeiden, schlage ich vor, hier besser von der Berücksichtigungspflicht für zwangsläufigen Mischaufwand zu sprechen.

Verfassungsrechtlich zwangsläufiger und pflichtbestimmter Aufwand wäre also zu berücksichtigen, weswegen an eine verfassungskonforme Auslegung des deutungs offenen Veranlassungsbegriffs in §§ 4 IV, 9 I 1 EStG zu denken ist („Einfallstor“).⁹⁰⁵ Durch die eindeutigen Vorgaben des BVerfG zur Berücksichtigung von gemischt veranlasstem Zwangsaufwand der Höhe nach⁹⁰⁶ ist die Anknüpfung an §§ 4 IV, 9 I 1 EStG de lege lata zwingend, wenn kein speziellerer (privater oder erwerbsdienlicher) Abzugstatbestand einschlägig ist.

Es gibt zwar einen allgemeinen Berücksichtigungstatbestand für private Zwangsaufwendungen in der Form von § 33 EStG. Es wäre somit theoretisch denkbar, eine Berücksichtigung des Zwangsaufwands dem Grunde nach im Rahmen von § 33 EStG vorzunehmen. Allerdings hat das BVerfG bereits klargestellt, dass eine Zumutbarkeitsgrenze, wie sie § 33 I, III EStG enthält, grundsätzlich⁹⁰⁷ keinen verfassungskonformen Berücksichtigungstatbestand für Zwangsaufwand darstellt.⁹⁰⁸ Aufgrund des eindeutigen Wortlauts (insbesondere hinsichtlich der „Zumutbarkeitsgrenze“) lässt sich § 33 EStG auch nicht verfassungskonform auslegen

17.12.2003 XI R 63/00 = BFH/NV 2004, 940 (941 f.) und BFH v. 23.02.2005 XI R 63/00 = BStBl II 2005, 631 (633 f.)

⁹⁰⁵ Fissenewert in: H/H/R EStG § 12 Rn 3; Neblung DStR 2007, 1237 (1240 f.); wohl auch Kratzsch in: Frot-scher EStG § 12 Rn 164; so wählte auch das FG Köln in seiner Entscheidung v. 01.08.2006 8 K 4006/03 = EFG 2006, 1900 (1901 ff.) diesen (m.E. völlig korrekten; zustimmend auch Hey in: Tipke/Lang Steuerrecht (21.Auflage) § 8 Rn 755) Anknüpfungspunkt, wenn auch die Entscheidung vom BFH (Fn 909) aufgehoben wurde.

⁹⁰⁶ Siehe hierzu oben S. 149 ff.

⁹⁰⁷ Zur Ausnahme der Kinderbetreuungskosten siehe oben S. 149

⁹⁰⁸ BVerfGE 112, 268 (282 f.)

bzw. reduzieren, weswegen nur der unbeschränkte Abzugstatbestand der Werbungskosten/Betriebsausgaben in Frage kommt.⁹⁰⁹

Da die hier in Frage stehende Leitlinie allerdings nur der Höhe nach zwangsläufige Aufwendungen zum Abzug bringen will, ist ein unlimitierter Abzug von Erwerbsaufwendungen nicht gefordert. Die Begrenzung auf den zwangsläufigen Anteil kann de lege lata nur die Methodik der Angemessenheit verfassungskonform bewerkstelligen. Diese Methodik ist schon nach einfach gesetzlichen Kriterien zur Trennung eines privaten Exzesses in typischerweise erwerbsdienlichem Aufwand anwendbar.⁹¹⁰ Angemessenheit müsste auch zur Trennung von zwangsläufigem und freiwilligem Mischaufwand herangezogen werden. Der Zwangsaufwand würde sich dabei einfach gesetzlich in dem erwerbsdienlichen Anteil widerspiegeln, während der freiwillige Anteil den privaten Exzess darstellen würde.

An dieser Stelle schließt sich der Kreis zwischen der neueren BFH-Rechtsprechung zur Aufteilung gemischter Aufwendungen und den verfassungsrechtlichen Anforderungen an gemischte Aufwendungen.⁹¹¹

Im Rahmen eines obiter dictums der Entscheidung des Großen Senats zur Aufgabe des allgemeinen Aufteilungs- und Abzugsverbotes hat dieser ähnliche Erwägungen angestellt, ohne jedoch auf einen verfassungsrechtlichen Hintergrund einzugehen.⁹¹² So meint der Große Senat bei der Frage nach einem anderen Aufteilungsmaßstab für die Aufteilung von gemischt veranlassten Reisekosten, dass etwa bei einem beruflichen Pflichttermin eines Arbeitnehmers auch eine vollständige Berücksichtigung als Werbungskosten und keine Aufteilung in Betracht käme.⁹¹³ Auch in zwei Folgeentscheidungen sind ähnliche Wertungen zum Tragen gekommen.⁹¹⁴ Diese Wertungen werden allerdings nur durch einfach gesetzliche Erwägungen geleitet. Das Ergebnis des so ausgelegten einfachen Rechts wäre aber jedenfalls das Gleiche, welches sich nach den verfassungsrechtlichen Vorgaben ergeben würde. Bei einem beruflichen Pflichttermin mit anschließendem Urlaub an einem auswärtigen Ort handelt es sich, was die Reisekosten zu diesem Ort angeht, um zwangsläufigen und pflichtbestimmten Aufwand. Der Steuerpflichtige kann diesen Aufwand nur durch eine Aufgabe der Steuerquelle und nicht durch eine (freiwillig mögliche) Aufgabe seiner privaten Urlaubspläne verhindern. Der Auf-

⁹⁰⁹ Das verkennt BFH v. 23.04.2009 VI R 60/06 = BStBl II 2010, 267 (269), wobei dies auch nur ein Punkt (zu einem weiteren vgl. Fn 930) der Ablehnung der vorhergehenden Entscheidung des FG Köln (Fn 905) war.

⁹¹⁰ Siehe hierzu oben S. 34 ff.

⁹¹¹ Siehe zu diesem Gedanken oben S. 74 ff.

⁹¹² Explizit unter Bezugnahme auf die Fallgruppe des zwangsläufigen und pflichtbestimmten Aufwands hat der BFH bisher nur einmal verfassungskonform ausgelegt. Vgl. Fn 904

⁹¹³ BFH v. 21.09.2009 GrS 1/06 = BStBl II 2010, 672 (684 f.)

⁹¹⁴ Bejahend für Werbungskostenabzug BFH v. 09.12.2010 VI R 42/09 = BStBl II 2011, 522 (524); verneinend BFH v. 19.01.2012 VI R 3/11 = BStBl II 2012, 416 (418)

wand entsteht somit dem Grunde und der Höhe nach zwangsläufig, da keine Einwirkungsmöglichkeiten des Steuerpflichtigen auf das Grundrecht, das den Aufwand neben der Steuerquelle noch veranlasst, bestehen. Eine Änderung der privaten Urlaubspläne würde den Anfall des Aufwands nicht verhindern. Die Zwangsläufigkeit der Höhe nach muss jedenfalls solange gelten, wie nicht etwa ein gewisser Entscheidungsspielraum hinsichtlich der Höhe der Reisekosten (etwa Business-Class oder Economy) offensichtlich wird, welcher nach der Methodik der Angemessenheit aufgedeckt werden müsste. Eine Umsetzung nach dem einfachen Recht kann nur durch die vollständige Anerkennung als Werbungskosten erfolgen.⁹¹⁵

Der soeben gezeigte Zusammenhang zwischen der einfach gesetzlichen Lage und dem Verfassungsrecht findet allerdings noch keine genügende Beachtung. Der vom BFH in neuerer Rechtsprechung⁹¹⁶ und Teilen der Literatur⁹¹⁷ vertretene Ansatz, wonach Zwänge und Pflichten indiziellen Charakter für den Erwerbsbezug nach einfachem Recht aufweisen, geht zwar in die richtige Richtung, greift aber zu kurz.

Pflichten und Zwänge sind nicht nur Indiz für einen einfach rechtlichen Erwerbsbezug, sondern grundsätzlich verpflichtend im Wege verfassungskonformer Auslegung des Veranlassungsbegriffs zu berücksichtigen.

2.3.1 Beispielhafte Verdeutlichung

Abschließend soll nun eine beispielhafte Verdeutlichung der verfassungsrechtlichen Anforderungen für gemischt veranlassten Zwangsaufwand an die Rechtsanwendung folgen. Als Aufhänger soll die Behandlung von Kleidungsaufwendungen und dort im Speziellen „gehobene“, bürgerliche Kleidung dienen (etwa Anzüge oder Kostüme), die sich als Zwangsaufwand darstellen können.⁹¹⁸

Dabei dürfte allgemein bekannt sein, dass es Branchen gibt, in denen ein gehobener Kleidungsstil erwartet wird. So sind etwa im Bereich des Bankwesens oder in Anwaltskanzleien Anzüge oder Kostüme Gang und Gäbe. Teilweise werden solche Anforderungen sogar formal

⁹¹⁵ Ähnlich Englisch DStR 2009 Beihefter Heft 34, 92 (95); Jachmann DStR 2009 Beihefter Heft 34, 129 (130) stellt hierbei auf das der Zwangsläufigkeit angenäherte Kriterium der „Notwendigkeit“ ab.

⁹¹⁶ Neben den schon erwähnten Reisekosten auch angenommen durch: BFH v. 30.06.2010 VI R 45/09 = BStBl II 2011, 45 (46 f.) Ausgaben für einen in die Familie integrierten Diensthund; BFH v. 22.09.2011 III R 38/08 = BStBl II 2012, 338 (339 f.) Ausgaben für Studienbeiträge, die auch ein „Semesterticket“ beinhalten; anders jedoch für die Abgrenzung zwischen Lohn und Zuwendungen im eigenbetrieblichen Interesse BFH v. 21.03.2013 VI R 31/10 = BStBl II 2013, 700 (704)

⁹¹⁷ Seiler DStJG 34 (2011), 61 (79)

⁹¹⁸ Bei einem vergleichbaren Fall („Business-Kleidung“) hat BFH v. 13.11.2013 VI B 40/13 = BFH/NV 2014, 335 f. jüngst allerdings nur unter einfach gesetzlicher Sicht und ohne Erwägung einer „Pflichtbestimmtheit“ die Berücksichtigung von Werbungskosten im Wege einer Aufteilung abgelehnt.

in einer internen Kleiderordnung verbindlich festgelegt, was von der arbeitsrechtlichen Rechtsprechung gebilligt wird.⁹¹⁹ Das bedeutet, dass diese Erwartung an den Kleidungsstil nicht nur eine soziale sondern eine rechtliche Erwartungshaltung ist, die bei Zuwiderhandlung mit der Kündigung des entsprechenden Vertragsverhältnisses geahndet werden kann. Dennoch wurde eine Berücksichtigung solchen Aufwands als Erwerbsaufwendungen durch die Rechtsprechung auch in der Fallkonstellation einer beruflichen Weisung explizit abgelehnt.⁹²⁰ Ohne eine wirkliche Erhebung hierzu vorweisen zu können, sollte man annehmen, dass eine solche Kleiderordnung im weitesten Sinne auch nicht nur in Einzelfällen auftritt.

2.3.2 (Verfassungsrechtlich) gemischte Veranlassung

Das Tragen von bürgerlicher Kleidung im Rahmen der (steuerbaren) Berufsausübung ist einfach gesetzlich als gemischt veranlasst anerkannt.⁹²¹ Die gemischte Veranlassung ist einerseits durch das (verpflichtende) Tragen der Kleidung im Beruf und andererseits durch die private Bedürfnisbefriedigung, sich nicht nackt in der Öffentlichkeit zu bewegen, begründet.⁹²² Gegen diese einfach gesetzliche Einordnung ist auch unter Berücksichtigung des verfassungsrechtlich auszulegenden Veranlassungsbegriffs⁹²³ nichts einzuwenden.

2.3.3 Zwangsläufiger und pflichtbestimmter Aufwand

Eine Anordnung, einen bestimmten, gehobenen Kleidungsstil in der Arbeit an den Tag zu legen, führt dazu, dass der hier anfallende Beschaffungsaufwand dem Grunde nach als zwangsläufig und pflichtbestimmt zu qualifizieren ist. Die Zwänge, die sich aus der Steuerquelle an sich ergeben, können nicht hinterfragt werden. Die Einwirkungsmöglichkeit des Steuerpflichtigen auf das grundrechtlich geschützte Verhalten, das neben der Steuerquelle noch betroffen ist, ist gering. Hier ist die allgemeine Handlungsfreiheit des Art. 2 I GG einschlägig, da sie die Freiheit des einzelnen zum Tragen von Kleidung schützt. Jede Weigerung, den Weisungen des Arbeitsgebers nachzukommen, dürfte zum Verlust der Steuerquelle führen. Eine gewisse Einwirkungsmöglichkeit besteht insofern, als es bei der Auswahl der entsprechenden Kleidung zumeist Entscheidungsspielräume hinsichtlich des Preises und der Qualität gibt. Auch

⁹¹⁹ Vgl. etwa BAG v. 13.02.2007 1 ABR 18/06 = NZA 2007, 640 (643 f.) zu einer Kleiderordnung in einem Spielcasino

⁹²⁰ BFH v. 19.01.1996 VI R 73/94 = BStBl II 1996, 202 (203) [Lodenmantel]; von Beckerath in: Kirchhof EStG (13.Auflage) § 9 Rn 133; Bergkemper in: H/H/R EStG § 9 Rn 551; Loschelder in: Schmidt EStG (33.Auflage) § 9 Rn 171; andererseits anerkannt durch BFH v. 09.03.1979 VI R 171/77 = BStBl II 1979, 519 (520) [schwarzer Anzug des Kellners, bestätigt durch BFH v. 05.07.2012 VI R 50/10 = BStBl II 2013, 282 (283f)]

⁹²¹ BFH v. 21.09.2009 GrS 1/06 = BStBl II 2010, 672 (684); Pezzer DStR 2010, 93 (95); Thürmer in: Blümich EStG § 12 Rn 130 (unter K); Loschelder in: Schmidt EStG (33.Auflage) § 12 Rn 13; Seiler in: Kirchhof EStG (13.Auflage) § 12 Rn 2

⁹²² BFH v. 20.11.1979 VI R 25/78 = BStBl II 1980, 75 (76)

⁹²³ BVerfGE 122, 210 (238 f.); zustimmend Schneider DStR 2009 Beihefter Heft 34, 87 (90 f.)

die Anzahl der erworbenen Kleidungsstücke steht in gewissem Rahmen zur Disposition des Steuerpflichtigen. Somit kann höchstens hinsichtlich der Höhe, aber nicht dem Grunde nach von freiwilliger Einkommensverwendung die Rede sein. Diese Fallgruppe weist starke Ähnlichkeit mit der bereits entschiedenen Fallgruppe der „Kettenabordnung“ im Rahmen der Entscheidung des BVerfG zur doppelten Haushaltsführung⁹²⁴ auf. Das dort erwähnte hohe Maß an Fremdbestimmtheit ist hier ebenfalls gegeben.

2.3.4 Einfach gesetzliche Ausgestaltung des Aufwands?

Für eine verfassungskonforme Auslegung darf der zu regelnde Aufwand nicht bereits (eindeutig) durch einen einfach gesetzlichen Tatbestand geregelt sein. Hier kommen zwei einfach gesetzliche Tatbestände in Betracht.

(a) Pauschalierung durch den Grundfreibetrag?

Einschlägig könnte zunächst die Berücksichtigung von Bekleidungsaufwendungen durch den Grundfreibetrag des § 32a I 2 Nr. 1 EStG sein. Der Grundfreibetrag stellt die Berücksichtigung der verfassungsrechtlichen Anforderungen für die Freistellung des Existenzminimums sicher.⁹²⁵

Die Berücksichtigung des Zwangsaufwands durch den Grundfreibetrag ist indes schon hinsichtlich mehrerer Punkte kritisch. Zunächst zielt der Gesetzgeber bei jeder Anpassung des Grundfreibetrags nicht auf die Berücksichtigung von gemischt veranlasstem Zwangsaufwand ab, sondern will damit den Vorgaben des BVerfG zum verfassungsrechtlichen Existenzminimum gerecht werden.⁹²⁶ Der Gesetzgeber berücksichtigt mit § 32a I 2 Nr. 1 EStG nicht einen durch eine Steuerquelle mit veranlassten Zwangsaufwand, sondern an sich den auch ohne Steuerquelle anfallenden, privaten Zwangsaufwand.⁹²⁷ Wie schon die Untersuchung der einfach gesetzlichen Rahmenbedingungen ergeben hat,⁹²⁸ hat der Grundfreibetrag nur für eindeutig private und nicht für gemischte Aufwendungen eine Abgeltungsfunktion. Im einfachen

⁹²⁴ BVerfGE 107, 27 (51 f.)

⁹²⁵ Wagner in: Blümich EStG § 32a Rn 25, 39; Lambrecht in: Kirchhof EStG (13. Auflage) § 32a Rn 8; Siegel in: H/H/R EStG § 32a Rn 21

⁹²⁶ Vgl. zuletzt BT-Drs. 17/8683, S. 7 auch unter Bezugnahme auf die Existenzminimumberichte; vgl. bei diesen zum verfassungsrechtlichen Hintergrund wiederum BT-Drs. 17/11425, S. 1 ff.; grundlegend BVerfGE 87, 153 ff. sowie Fn 555

⁹²⁷ Hierin unterscheidet sich der Grundfreibetrag wesentlich zum bereits entschiedenen (siehe oben S. 149 ff.) BEA-Freibetrag, der auch erwerbsbedingte Formen der Kinderbetreuung erfassen soll; Vgl. hierzu ähnlich auch Jachmann FR 2010, 123 (125 f.); Hey NJW 2006, 2001 (2005 f.) zur Berücksichtigungsfunktion des BEA-Freibetrages nach § 32 VI 1 EStG in Bezug auf erwerbsbedingte Kinderbetreuungskosten; allgemein Steck DStZ 2011, 191 (199)

⁹²⁸ Siehe dazu oben S. 79 ff.

Recht ist der Grundfreibetrag also veranlassungsbezogen und nicht aufwandsbezogen auszu-
legen.

Es ist allerdings zu beachten, dass die verfassungsrechtlichen Vorgaben für zwangsläufigen und pflichtbestimmten Aufwand veranlassungsunabhängig sind.⁹²⁹ Der Gesetzgeber ist nicht verpflichtet, zwischen bestimmten Arten der Veranlassung zu unterscheiden, solange der Zwangsaufwand der Höhe nach berücksichtigt wird. Das bedeutet, dass Pauschbeträge im Sinne der Berücksichtigungspflicht für Zwangsaufwand grundsätzlich aufwandsbezogen ausgelegt werden können. Es kommt nicht darauf an, ob der Zwangsaufwand als Erwerbsaufwand, als Privataufwand oder als Tarifnorm anerkannt wird.

Auch der BFH zeigt eine (großzügige) Tendenz dazu, zwangsläufigen und pflichtbestimmten Aufwand durch einen aus anderen Überlegungen heraus geschaffenen Pauschbetrag als ausreichend abgedeckt zu sehen.⁹³⁰ Gerade in Bezug auf zwangsläufigen und pflichtbestimmten Aufwand wird allerdings die Abgeltungsfunktion von allgemeinen Pauschbeträgen seitens der Literatur bezweifelt.⁹³¹

Die Rechtsprechung des BFH ist, gerade was zwangsläufigen Mischaufwand angeht, im Regelfall zu generös gegenüber dem Gesetzgeber. Meines Erachtens darf sich der Gesetzgeber nach einer aufwandsbezogenen Betrachtung jeglichen Aufwand auf seine Berücksichtigungspflicht für Zwangsaufwand anrechnen, den er in irgendwelchen Pauschbeträgen berücksichtigt. Das ändert aber nichts an der Tatsache, dass mit solchen Pauschbeträgen im absoluten Regelfall keine realitätsgerechte Typisierung von zwangsläufigem Mischaufwand einhergeht. Schon nach einfach gesetzlicher Betrachtungsweise berücksichtigt der Gesetzgeber gemischte Aufwendungen im Grundfreibetrag nicht realitätsgerecht.⁹³²

Man muss hier zusätzlich berücksichtigen, dass zwangsläufiger und pflichtbestimmter Aufwand nur nach der Veranlassungssituation bestimmt werden kann. Die Zwangsläufigkeit von Aufwand wird wesentlich von der Veranlassungssituation determiniert. Die Anforderungen an

⁹²⁹ Siehe oben S. 134 ff. und S. 149 ff.

⁹³⁰ (Alleinige!) Abgeltung von erwerbsbedingten Kinderbetreuungskosten im VZ 2001 bereits durch den BEA-Freibetrag nach § 32 VI 1 EStG (einen speziellen Kinderbetreuungstatbestand gab es in diesem VZ nicht) BFH v. 23.04.2009 VI R 60/06 = BStBl II 2010, 267 (268 ff.); Abgeltung von (rein privaten) Besuchsaufwendungen eines geschiedenen Ehegatten („Kontaktpflegeaufwendungen“) für Besuchsfahrten zu seinen im Ausland lebenden Kindern durch den Kinderfreibetrag nach § 32 VI 1 EStG BFH v. 27.09.2007 III R 28/05 = BStBl II 2008, 287 (290 f.)

⁹³¹ Im Falle der erwerbsbedingten Kinderbetreuung vgl. Bergkemper FR 2009, 1075; Hölzer NJW 2008, 2145 (2147 ff.); Hey NJW 2006, 2001 (2006); Kanzler NWB 2005, 2633 (2639 f.); Jachmann FR 2010, 123 (125 f.); im Falle der privat veranlassten „Kontaktpflegeaufwendungen“ vgl. Hollatz NWB 2008, 2891 (2895 f.); Greite NWB 2008, 927 (930)

⁹³² Siehe hierzu auch oben S. 79 ff.

die Bestimmung eindeutig erwerbsdienlicher Zwänge sind andere, als für gemischt veranlass- te Zwänge.⁹³³ Aufwendungen fallen in ganz anderer Höhe an, wenn diese aus einer gemischt veranlass- ten Zwangssituation erwachsen, als sie aus einer nur privat veranlass- ten Zwangssitu- ation erwachsen würden. Anders ließe sich auch die Entscheidung des BVerfG zur doppelten Haushaltsführung⁹³⁴ nicht erklären. Warum sollte der Gesetzgeber gehalten sein, die Kosten einer zweiten Wohnung als zwangsläufigem und pflichtbestimmtem Aufwand zu berücksich- tigen, wenn er doch die Kosten des zwangsläufigen Wohnens unstreitig⁹³⁵ im Grundfreibetrag pauschaliert hat? Der Grund liegt darin, dass der Grundfreibetrag nur für den rein privaten Zwang, eine Wohnung haben zu müssen, eine realitätsgerechte Pauschalierung darstellt. Aus diesem Grund ist auch die Entscheidung des BFH, wonach erwerbsbedingte Kinderbe- treuungskosten alleine durch den BEA-Freibetrag abgegolten sind,⁹³⁶ nicht haltbar. Auch das BVerfG hat bisher diesbezüglich nur die Kombination aus einem Pauschbetrag und einem darüber hinausgehenden Abzugstatbestand als verfassungskonform anerkannt.⁹³⁷

Konkret für den hier in Frage stehenden Kleidungsaufwand bedeutet dies, dass der schon im einfach gesetzlichen Teil dieser Untersuchung erwähnte Aufwandsüberhang über den Grund- freibetrag Bedeutung erlangt.⁹³⁸ Verfassungsrechtlich eröffnet dieser Aufwandsüberhang im Gegensatz zur einfach gesetzlichen Lage nun nicht die Möglichkeit der Aufteilung der ge- mischten Aufwendungen. Vielmehr muss der (zwangsläufige) Aufwandsüberhang grundsätz- lich als Erwerbsaufwand berücksichtigt werden.

(b) Erfassung als Sonderausgaben oder außergewöhnliche Belas- tungen?

Eine Berücksichtigung durch Sonderausgaben oder außergewöhnliche Belastungen ist nicht einschlägig. Es gibt keinen speziellen Tatbestand der Sonderausgaben oder außergewöhnli- chen Belastungen, der gehobene bürgerliche Kleidung regelt. Eine Berücksichtigung durch den allgemeinen Tatbestand der außergewöhnlichen Belastungen nach § 33 EStG ist zwar denkbar, stellt aber aufgrund der Zumutbarkeitsschwelle keine verfassungskonforme Umset- zung dieser Vorgaben dar. Diese Zumutbarkeitsschwelle kann auch nicht im Hinblick auf die soeben aufgezeigte Anrechnung des Grundfreibetrags auf den Zwangsaufwand legitimiert

⁹³³ Vergleiche hierzu oben S. 134 ff. und S. 143 ff.

⁹³⁴ BVerfGE 107, 27 ff.

⁹³⁵ Vgl. BT-Drs. 17/11425 S. 3 f., wonach je nach Familienstand eine Wohnung mit 30 m² (Alleinstehende) oder 60 m² (Verheiratete ohne Kinder) als angemessen gesehen wird.

⁹³⁶ BFH BStBl II 2010, 267 (268 ff.)

⁹³⁷ BVerfG v. 20.10.2010 2 BvR 2064/08 = FamRZ 2010, 2056 f.

⁹³⁸ Siehe hierzu oben S. 82 ff.

werden.⁹³⁹ Die zumutbare Belastung des § 33 EStG korrespondiert schon betragsmäßig nicht mit dem soeben aufgezeigten Aufwandsüberhang.

(c) Abzugsverbot durch § 12 Nr. 1 Satz 2 EStG?

Auch das Abzugsverbot des § 12 Nr. 1 Satz 2 EStG steht der Berücksichtigung dieses Aufwands nicht entgegen.

Nach hier vertretener Ansicht bezweckt die Vorschrift, untrennbar gemischt veranlasste Aufwendungen von einer Berücksichtigung auszuschließen.⁹⁴⁰ Wesentliche Teile der Literatur sehen die Funktion in der Nichtberücksichtigung von Repräsentationsaufwendungen,⁹⁴¹ wobei Aufwand für gehobene Kleidung das Schulbeispiel für solchen Aufwand darstellt.⁹⁴² Der neueren Rechtsprechung des BFH ließe sich noch die Funktion entnehmen, eine Doppelberücksichtigung von „unverzichtbaren Aufwendungen für die Lebensführung“ zu verhindern.⁹⁴³

Letztlich sind alle Ansätze zur Erklärung des Anwendungsbereichs der Vorschrift von dem Gedanken der Missbrauchsvermeidung geprägt. Sei es aus der Funktion, eine Doppelberücksichtigung zu vermeiden oder aus der Funktion, gemischte Aufwendungen, wegen der Möglichkeit privat angefallenen Aufwand in die Erwerbssphäre zu verlagern,⁹⁴⁴ nicht zum Abzug zuzulassen.

Hier greifen die dargestellten Grundsätze zur Missbrauchsverhinderung, die im Bereich zwangsläufiger und pflichtbestimmter Aufwendungen besonderer Vorsicht bedürfen.⁹⁴⁵ Die Berücksichtigung von gemischt veranlasstem Zwangsaufwand ist gerade verfassungsrechtlich geboten. Missbrauch lässt sich nicht mehr nach den Kriterien von privater und beruflicher Veranlassung herleiten. Diese Kriterien spielen keine Rolle mehr. Missbrauch liegt nur dort vor, wo freiwillige Einkommensverwendung in den Bereich der Zwangsläufigkeit verlagert werden soll.

⁹³⁹ Anders für den BEA-Freibetrag und § 10 I Nr. 5 EStG; siehe oben S. 149 ff.

⁹⁴⁰ Siehe hierzu oben S. 27 ff.

⁹⁴¹ *Loschelder* in: Schmidt EStG (33.Auflage) § 12 Rn 1; *Hillmoth* in: Lippross/Seibel Basiskommentar Steuerrecht § 9 EStG Rn 65; *Fissenewert* in: H/H/R EStG § 12 Rn 55 f.; *Thürmer* in: Blümich EStG § 12 Rn 91

⁹⁴² *Seiler* in: Kirchhof EStG (13.Auflage) § 12 Rn 2; *Thürmer* in: Blümich EStG § 12 Rn 94; *Fissenewert* in: H/H/R EStG § 12 Rn 56; die Steuerverwaltung scheint in Kleidung generell nicht abzugsfähige Aufwendungen für den Haushalt nach § 12 Nr. 1 Satz 1 EStG sehen zu wollen, es sei denn, dass diese nahezu ausschließlich beruflich veranlasst sind BMF v. 06.07.2010 IV C 3-S 2227/07/10003:002, 2010/0522213 = BStBl I 2010, 614 (614 f.)

⁹⁴³ Siehe hierzu oben S. 77 ff.; wobei nicht klar ist, ob dies aus § 12 Nr. 1 Satz 2 EStG zu folgern ist.

⁹⁴⁴ So schon die explizite Begründung für Kleidungsaufwendungen hinsichtlich des aufgegebenen, allgemeinen Aufteilungs- und Abzugsverbots BFH v. 19.10.1970 GrS 2/70 = BStBl II 1971, 17 (19)

⁹⁴⁵ Siehe hierzu oben S. 161 ff.

Die Herleitung von Missbrauch nach den Kriterien von privater und beruflicher Einkommensverwendung hingegen greift nur noch im Bereich des folgerichtig anzuwendenden, objektiven Nettoprinzipts – also im Bereich freiwilliger Aufwendungen.

Auch eventuelle verfahrensrechtliche Missbrauchserwägungen können die Anwendung von § 12 Nr. 1 Satz 2 EStG hier nicht rechtfertigen. So hatte der BFH früher auch die mangelnden Kontrollmöglichkeiten im Bereich der gemischten Aufwendungen als Rechtfertigung für ein allgemeines Aufteilungs- und Abzugsverbot herangezogen,⁹⁴⁶ was er aber mittlerweile wieder aufgegeben hat.⁹⁴⁷ Hier ließe sich jedenfalls die Parallele zur Arbeitszimmerentscheidung⁹⁴⁸ des BVerfG ziehen. Die Zwangsläufigkeit der Anordnung, gehobene Kleidung zu tragen, ließe sich (wohl) stets genauso problemlos und objektiv feststellen, wie dies bei der Notwendigkeit des häuslichen Arbeitszimmers im Rahmen der Fallgruppe „kein anderer Arbeitsplatz“ für möglich⁹⁴⁹ gehalten wurde.

Durch die Berücksichtigung des Aufwands erst ab Erreichen eines Aufwandsüberhangs über den Grundfreibetrag ist auch dem zweiten Missbrauchsargument der Boden entzogen.

(d) Berücksichtigung als Erwerbsaufwand

Die Berücksichtigung des Zwangsaufwands kann einfach gesetzlich dem Grunde nach nur durch die Anerkennung als Erwerbsaufwand erfolgen. Hierbei kann es zwei Anknüpfungspunkte geben, eine verfassungskonforme Auslegung vorzunehmen. Dabei hat die konkrete Frage, welcher der beiden Tatbestände in Frage kommt, keine verfassungsrechtliche Bedeutung.

In Betracht kommen §§ 4 IV, 9 I 1 EStG durch eine verfassungskonforme Auslegung des jeweiligen Veranlassungsbegriffs oder § 9 I 3 Nr. 6 EStG durch eine verfassungskonforme Auslegung des unbestimmten Rechtsbegriffs der „typischen Berufskleidung“. Die Frage entscheidet sich nach einfach gesetzlichen Kriterien je nach dem, ob man die Abzugsfähigkeit von Berufskleidung nach § 9 I 3 Nr. 6 EStG als deklaratorische oder konstitutive⁹⁵⁰ Zuweisung von Kleidung zum Werbungskostenbegriff versteht. Wer die Zuweisung konstitutiv versteht, dem ist aus diesem Verständnis von § 9 I 3 Nr. 6 EStG die verfassungskonforme Auslegung von

⁹⁴⁶ BFH v. 19.10.1970 GrS 2/70 = BStBl II 1971, 17 (19)

⁹⁴⁷ BFH v. 21.09.2009 GrS 1/06 = BStBl II 2010, 672 (683)

⁹⁴⁸ BVerfG v. 06.07.2010 2 BvL 13/09 (Arbeitszimmer II) = BVerfGE 126, 268 ff.

⁹⁴⁹ BVerfGE 126, 268 (282 f.)

⁹⁵⁰ h.M. BFH v. 18.04.1991 IV R 13/90 = BStBl II 1991, 751; *Loschelder* in: Schmidt EStG (33.Auflage) § 9 Rn 171; *Bergkemper* in: H/H/R EStG § 9 Rn 552; *Thürmer* in: Blümich EStG § 9 Rn 456; von *Beckerath* in: Kirchhof EStG (13.Auflage) § 9 Rn 133, *Arndt* in: K/S/M EStG § 12 Rn B 150 (Unter „Kleidung“)

§ 9 I 1 EStG verwehrt, da es sich dann bei Kleidung begrifflich nie um Werbungskosten, sondern nur um Repräsentationsaufwendungen i.S.v. § 12 Nr. 1 Satz 2 EStG handeln kann.

Die Berücksichtigung der Höhe nach ist verfassungsrechtlich nur auf den zwangsläufigen Teil begrenzt. Der prinzipiell unbegrenzte Werbungskostenabzug könnte dazu führen, dass freiwillig geleistete Aufwendungen in den Bereich der Zwangsaufwendungen verlagert werden, was in der Tat missbräuchlich wäre. Dem kann jedoch über das Abzugsverbot von § 4 V 1 Nr. 7 EStG und die darin enthaltene Angemessenheitsprüfung entgegen getreten werden. Hierdurch könnten exzessive Aufwendungen für einzelne Kleidungsstücke, wie Maßanfertigungen ebenso wie für übertrieben viele Kleidungsstücke unberücksichtigt bleiben. Entsprechende Kriterien, wann der Bereich der Zwangsläufigkeit verlassen und der Bereich der freiwilligen Aufwendungen erreicht ist, ließen sich jedenfalls finden.

C. Fazit

Die Betrachtung der verfassungsrechtlichen Anforderungen an gemischt veranlasste Aufwendungen zeigt vor allem ein allgemeines Phänomen: Verfassungsrechtlich fundiert entfernt sich das Steuerrecht selbst in so grundlegenden Dingen, wie der Abgrenzung der Erwerbs- von der Privatsphäre, weiter von jeglichen Ansätzen einer Steuerreform hin zur „*Steuererklärung auf dem Bierdeckel*“.⁹⁵¹

So sehr man die Bindung des Gesetzgebers an sich weiter entfaltende Verfassungsgrundsätze begrüßen darf, so sehr muss man leider feststellen, dass sich die vom BVerfG aufgestellten Leitlinien zur Behandlung gemischter Aufwendungen als kaum praktikabel erweisen. Die Unterscheidung zwischen freiwilliger Einkommensverwendung und zwangsläufigem, pflichtbestimmtem Aufwand erweist sich als nicht allgemein definierbar. Die Unterscheidung ist vielmehr ein im Einzelfall vorzunehmender Wertungsvorgang, der eine auf Massenfälle angelegte Steuerverwaltung vor eine kaum lösbare Herausforderung stellt. Dies fängt bei der Qualifikation als zwangsläufig und pflichtbestimmt dem Grunde nach an und lässt dann spätestens bei der Qualifikation der Höhe nach ein hohes Maß an Rechtsunsicherheit offenkundig werden. Nur der Gesetzgeber kann durch vergrößernde Typisierung hier ein wenig mehr Praktikabilität einbringen.

⁹⁵¹ Zu der offensichtlich missverständlich rezipierten Aussage von Friedrich Merz, der sich nur auf die Steuerschuld beziehen wollte siehe: Merz in: FS Lang 367 (371 f.)

Weiter verkompliziert wird die Situation dadurch, dass der Gesamtbereich der gemischten Aufwendungen durch einen verfassungsrechtlichen Dualismus geprägt wird. Zum einen durch die „altbekannte“ Unterscheidung zwischen beruflicher und privater Veranlassung, die sich im Gebot der Folgerichtigkeit widerspiegelt. Zum anderen durch die Unterscheidung zwischen zwangsläufigem, pflichtbestimmtem Aufwand und freiwilligem Aufwand, welche verfassungsrechtlich in der Besteuerung nach der finanziellen Leistungsfähigkeit verankert ist.

Für die Zukunft bleibt zu hoffen, dass der Gesetzgeber die ihm eingeräumten Spielräume zur „Aushöhlung“ des objektiven Nettoprinzips schon im Eigeninteresse nicht in Anspruch nimmt. Er täte weder dem Rechtsgebiet, der Verwaltung noch dem Steuerbürger einen Gefallen damit, da sich dieses Prinzip als praktikabel gezeigt hat.

Solange der Gesetzgeber jedenfalls am objektiven Nettoprinzip festhält, bleibt vor allem die Entwicklung des (Erwerbs- und Privatsphäre überlagernden) zwangsläufigen und pflichtbestimmten Mischaufwands weiter zu beobachten.

Schluss

Insgesamt lässt sich anhand dieser Untersuchung festmachen, dass die gemischten Aufwendungen mittlerweile eine begrüßenswerte Durchdringung sowohl seitens der Literatur als auch seitens der Rechtsprechung erfahren haben. Noch in den Siebziger Jahren des vergangenen Jahrhunderts zeigte sich etwa in der Rechtsprechung ein mehr als beklagenswerter Zustand hinsichtlich der Behandlung gemischter Aufwendungen. Das wird einerseits an der zu keinem Zeitpunkt vertretbaren Auslegung des § 12 Nr. 1 Satz 2 EStG als allgemeines Aufteilungs- und Abzugsverbot durch den BFH⁹⁵² ebenso wie an den vom BVerfG⁹⁵³ vorgebrachten Zweifeln an der Existenz des objektiven Nettoprinzips als Leitgedanke des Einkommensteuerrechts deutlich.

Insofern verdient die Entwicklung, die beide Spruchkörper ihrer Sicht auf die gemischten Aufwendungen haben angedeihen lassen, Anerkennung. Ob man in den letzten 100 Jahren Rechtsprechung nun ein Elend erblicken will,⁹⁵⁴ mag jeder selbst entscheiden. Die von beiden Gerichten mittlerweile fundierten Rechtsauffassungen können einen – unabhängig von stets notwendiger Kritik – jedenfalls optimistischer in die Zukunft blicken lassen.

⁹⁵² BFH v. 19.10.1970 GrS 2/70 = BStBl II 1971, 17 (19)

⁹⁵³ BVerfG v. 02.10.1969 1 BvL 12/68 (Kilometerpauschale) = BVerfGE 27, 58 (65)

⁹⁵⁴ So Pezzer DSr 2010, 93 (94)

Abkürzungsverzeichnis

<i>a.A.</i>	andere Ansicht
<i>a.E.</i>	am Ende
<i>AfA</i>	Absetzungen für Abnutzung
<i>agB</i>	außergewöhnliche Belastung
<i>AHK</i>	Anschaffungs- und Herstellungskosten
<i>AO</i>	Abgabenordnung
<i>AöR</i>	Archiv für Öffentliches Recht (Zeitschrift)
<i>Az.</i>	Aktenzeichen
<i>BAG</i>	Bundesarbeitsgericht
<i>BB</i>	Betriebsberater (Zeitschrift)
<i>BFH</i>	Bundesfinanzhof
<i>BFH/NV</i>	Sammlung der Entscheidungen des Bundesfinanzhofs (Entscheidungs- sammlung)
<i>BFH/PR</i>	BFH-Richter kommentieren für die Praxis (Anmerkungssammlung)
<i>BGB</i>	Bürgerliches Gesetzbuch
<i>BGBI I</i>	Bundesgesetzblatt Teil 1
<i>BGH</i>	Bundesgerichtshof
<i>BGHZ</i>	Entscheidungen des Bundesgerichtshofs in Zivilsachen (Entscheidungs- sammlung)
<i>BMF</i>	Bundesfinanzministerium
<i>BRAO</i>	Bundesrechtsanwaltsordnung
<i>Bsp.</i>	Beispiel
<i>BStBl I</i>	Bundessteuerblatt Teil 1
<i>BStBl II</i>	Bundessteuerblatt Teil 2
<i>BStBl III</i>	Bundessteuerblatt Teil 3
<i>BT-Drs.</i>	Bundestagdrucksache (zitiert nach Legislaturperiode / Dokumenten- nummer und Seite)
<i>BVerfG</i>	Bundesverfassungsgericht
<i>BVerfGE</i>	Entscheidungen des Bundesverfassungsgerichts (Entscheidungssamm- lung)
<i>bzw.</i>	beziehungsweise
<i>DB</i>	Der Betrieb (Zeitschrift)
<i>ders.</i>	derselbe
<i>DFGT</i>	Tagungsband des Deutschen Finanzgerichtstags (Vortragssammlung)
<i>dies.</i>	dieselbe/dieselben
<i>Diss.</i>	Dissertation
<i>DS</i>	Der Sachverständige (Zeitschrift)
<i>DStJG</i>	Tagungsband der Deutschen Steuerjuristischen Gesellschaft (Vortrags- sammlung)
<i>DStR</i>	Deutsches Steuerrecht (Zeitschrift)
<i>DStZ</i>	Deutsche Steuer-Zeitung (Zeitschrift)
<i>DVBl</i>	Deutsches Verwaltungsblatt (Zeitschrift)
<i>EFG</i>	Entscheidungen der Finanzgerichte (Entscheidungssammlung)
<i>EL</i>	Ergänzungslieferung
<i>EStB</i>	Ertragsteuerberater (Zeitschrift)
<i>EStG</i>	Einkommensteuergesetz
<i>EVS</i>	Einkommens- und Verbrauchsstichprobe
<i>evtl.</i>	eventuell

<i>f.</i>	folgende
<i>FAZ</i>	Frankfurter Allgemeine Zeitung
<i>ff.</i>	fortfolgende
<i>FG</i>	Finanzgericht
<i>FGO</i>	Finanzgerichtsordnung
<i>Fn</i>	Fußnote
<i>FR</i>	Finanzrundschau (Zeitschrift)
<i>FS</i>	Festschrift
<i>GewArch</i>	Gewerbearchiv
<i>GG</i>	Grundgesetz
<i>GS</i>	Gedächtnisschrift
<i>GStB</i>	Gestaltende Steuerberatung (Zeitschrift)
<i>h.M.</i>	herrschende Meinung
<i>H/H/R</i>	Hermann/Heuer/Raupach (Kommentar)
<i>H/H/Sp</i>	Hübschman/Hepp/Spitaler (Kommentar)
<i>Habil.</i>	Habilitation
<i>HGR III</i>	Handbuch der Grundrechte - Band III
<i>Hrsg.</i>	Herausgeber
<i>HS</i>	Halbsatz
<i>HStR IV</i>	Handbuch des Staatsrechts - Band 4
<i>HStR V</i>	Handbuch des Staatsrechts - Band 5
<i>i.S.v.</i>	im Sinne von
<i>i.V.m.</i>	in Verbindung mit
<i>JA</i>	Juristische Arbeitsblätter (Zeitschrift)
<i>jurisPR SteuerR</i>	Juris Praxisreport Steuerrecht (Anmerkungssammlung)
<i>JZ</i>	Juristenzeitung (Zeitschrift)
<i>K/S/M</i>	Kirchhof/Söhn/Mellinghof (Kommentar)
<i>KÖSDI</i>	Kölner Steuerdialog (Zeitschrift)
<i>KStG</i>	Körperschaftsteuergesetz
<i>L/B/P</i>	Littmann/Bitz/Pust (Kommentar)
<i>LStR</i>	Lohnsteuerrichtlinien
<i>m.E.</i>	meines Erachtens
<i>m.w.N.</i>	mit weiteren Nachweisen
<i>MüKo</i>	Münchener Kommentar
<i>NJW</i>	Neue Juristische Wochenschrift (Zeitschrift)
<i>NVwZ</i>	Neue Zeitschrift für Verwaltungsrecht (Zeitschrift)
<i>NWB</i>	Neue Wirtschaftsbriefe (Zeitschrift)
<i>NZA</i>	Neue Zeitschrift für Arbeitsrecht (Zeitschrift)
<i>RBEG</i>	Regelbedarfs-Ermittlungsgesetz
<i>RFH</i>	Reichsfinanzhof
<i>RFHE</i>	Sammlung der Entscheidungen und Gutachten des Reichsfinanzhofs (Entscheidungssammlung)

<i>RGBl</i>	Reichsgesetzblatt
<i>Rn</i>	Randnummer
<i>RStBl</i>	Reichssteuerblatt
<i>S.</i>	<i>Seite</i>
<i>s.o.</i>	<i>siehe oben</i>
<i>SGB XII</i>	<i>Sozialgesetzbuch Buch 12</i>
<i>sog.</i>	<i>sogenannte</i>
<i>Stbg</i>	<i>Die Steuerberatung (Zeitschrift)</i>
<i>StbJb</i>	<i>Steuerberaterjahrbuch (Vortragssammlung)</i>
<i>StBp</i>	<i>Die steuerliche Betriebsprüfung (Zeitschrift)</i>
<i>StBW</i>	<i>Steuerberaterwoche (Zeitschrift)</i>
<i>SteuK</i>	<i>Steuerrecht kurzgefaßt (Zeitschrift)</i>
<i>StRO II</i>	<i>Die Steuerrechtsordnung - Band II</i>
<i>stRspr.</i>	<i>ständige Rechtsprechung</i>
<i>StuW</i>	<i>Steuer und Wirtschaft (Zeitschrift)</i>
<i>SZ</i>	<i>Süddeutsche Zeitung</i>
<i>u.a.</i>	<i>unter anderem</i>
<i>Ubg</i>	<i>Die Unternehmensbesteuerung (Zeitschrift)</i>
<i>UStG</i>	<i>Umsatzsteuergesetz</i>
<i>u.s.w.</i>	<i>und so weiter</i>
<i>v.</i>	<i>vom/von</i>
<i>vGA</i>	<i>verdeckte Gewinnausschüttung</i>
<i>vgl.</i>	<i>vergleiche</i>
<i>VZ</i>	<i>Veranlagungszeitraum</i>
<i>z.B.</i>	<i>zum Beispiel</i>
<i>z.Zt.</i>	<i>zur Zeit</i>

Literaturverzeichnis

- Albert, Uwe* Auswirkungen des Beschlusses des Großen BFH-Senats zum Aufteilungs- und Abzugsverbot FR 2010, S. 220 ff.
- Aweh, Lothar* Verfassungsrechtlich geprägte Steuerrechtsprechung EStB 2011, S. 67 ff.
- Beermann/Gosch, Albert/Dietmar (Hrsg.)* Abgabenordnung Finanzgerichtsordnung - Kommentar, Stand: 108. EL (April 2014), Bonn
- Bergkemper, Winfried* Anmerkung zu BFH v. 23.04.2009 Az. VI R 60/06 FR 2009, S. 75
- ders.* Anmerkung zu BFH v. 24.02.2011 VI R 12/10 DB 2011, S. 1144
- ders.* Anmerkung zu BFH v. 24.02.2011 VI R 12/10 jurisPR-SteuerR 24/2011 Anm. 2
- ders.* Die Bedeutung des objektiven Nettoprinzips für den Abzug beruflicher/betrieblicher Aufwendungen in der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs StuW 2006, S. 311 ff.
- ders.* Kosten für berufliche Erstausbildung und Erststudium unmittelbar nach Schulabschluss können in voller Höhe abziehbar sein DB 2011, S. 1947 ff.
- Birk, Dieter* Verfassungsfragen im Steuerrecht - Eine Zwischenbilanz nach den jüngsten Entscheidungen des BFH und des BVerfG DStR 2009, S. 877 ff.
- Birk/Desens/Tappe, Dieter/Marc/Henning* Steuerrecht 16. Auflage 2013, Heidelberg (u.a.)
- Blümich, Walter* Einkommensteuergesetz - Kommentar, Stand: 122. EL (Mai 2014), München
- Brandis, Peter* Bemessungsgrundlage im Steuerrecht und im Sozialrecht - Aus der Sicht des Steuerrechts DStJG 29 (2006), S. 93 ff.
- Breinersdorfer, Stefan* Abzugsverbote und objektives Nettoprinzip - Neue Tendenzen in der verfassungsgerichtlichen Kontrolle des Gesetzgebers DStR 2010, S. 2492 ff.
- Decker, Andreas* Zur Frage der Verfassungsmäßigkeit der Beschränkung der Abzugsfähigkeit der Aufwendungen für ein sog. häusliches Arbeitszimmer gem. § 4 V 1 Nr. 6b EStG JA 2008, S. 458 ff.
- Di Fabio, Udo* Steuern und Gerechtigkeit JZ 2007, S. 749 ff.
- Dreier, Horst (Hrsg.)* Grundgesetz Kommentar Band I 3. Auflage 2013, Tübingen
- Drenseck, Walter* Aufwendungen für berufliche Bildungsmaßnahmen DStR 2004, S. 1766 ff.
- ders.* Die Abgrenzung der Betriebsausgaben und Werbungskosten von den Lebenshaltungskosten DB 1987, S. 2483 ff.
- ders.* Die Neuregelung der Abziehbarkeit von Arbeitszimmerkosten in der Rechtsprechung der Finanzgerichte DStR 2009, S. 1877 ff.
- ders.* Einkommensteuerreform und objektives Nettoprinzip, in: Gedächtnisschrift für Christoph Trzaskalik 2005, Köln, S. 283 ff.
- Droege, Michael* Wie viel Verfassung braucht der Steuerstaat? StuW 2011, S. 105 ff.
- Drüen, Klaus-Dieter* Das Unternehmenssteuerrecht unter verfassungsgerichtlicher Kontrolle Ubg 2009, S. 23 ff.
- ders.* Der Rechtsprechungswechsel des Großen Senats vom allgemeinen Aufteilungsverbot zum Aufteilungsgebot StbJb 2010/2011, S. 65 ff.

- ders.* Die Bruttobesteuerung von Einkommen als verfassungsrechtliches Vabanquespiel StuW 2008, S. 3 ff.
- ders.* Verfassungskonforme Auslegung und Rechtsfortbildung durch die Finanzgerichte StuW 2012, S. 269 ff.
- Eckhoff, Rolf* Steuerrecht ohne System, in Festschrift für Udo Steiner zum 70. Geburtstag "Nach geltendem Verfassungsrecht" 2009, Stuttgart, S. 118 ff.
- Eisendick, Susanne* Das Aufteilungs- und Abzugsverbot - Dissertation Bochum 1995, Frankfurt a.M. u.a
- Eismann, Günther* Einkommensteuerrechtliche Behandlung des teilweise privat genutzten häuslichen Arbeitszimmers DStR 2013, S. 117 ff.
- Elicker, Michael* Der Grundsatz der Verhältnismäßigkeit in der Besteuerung DVBl 2006, S. 480 ff.
- Englisch, Joachim* Folgerichtiges Steuerrecht als Verfassungsgebot, in Festschrift für Joachim Lang zum 70. Geburtstag "Gestaltung der Steuerrechtsordnung" 2011, Köln, S. 167 ff.
- ders.* Steuerliche Abziehbarkeit existenzsichernder Vorsorgeaufwendungen NJW 2006, S. 1025 ff.
- ders.* Verfassungsrechtliche Grundlagen und Grenzen des objektiven Nettoprinzips DStR 2009 Beihefter zu Heft 34, S. 92 ff.
- Epping/Hillgruber, Volker/Christian (Hrsg.)* Grundgesetz Kommentar 2. Auflage 2013, München
- Erman, Walter* Bürgerliches Gesetzbuch - Kommentar 13. Auflage (2011), Köln
- Fischer, Peter* Der BFH verabschiedet das sog. Aufteilungs- und Abzugsverbot NWB 2010, S. 416 ff.
- Förster, Jutta* Lohnt sich Bildung für den Steuerpflichtigen? DStR 2012, S. 486 ff.
- Frenz, Walter* Die Verhältnismäßigkeit von Steuern GewArch 2006, S 282 ff.
- Frotscher, Gerrit* Kommentar zum Einkommensteuergesetz, Stand: 181. EL (Mai 2014), Freiburg
- Frye, Bernhard* Die Eigentumsfreiheit des Grundgesetzes als Gebot des sog. objektiven Nettoprinzips FR 2010, S. 603 ff.
- Geserich, Stephan* Anmerkung zu BFH v. 24.02.2011 VI R 12/10 NWB 2011, S. 1761
- ders.* Anmerkung zu BFH v. 05.07.2012 VI R 50/10 NWB 2012, S. 4201
- ders.* Anmerkung zu BFH v. 19.01.2012 VI R 3/11 NWB 2012, S. 1287
- ders.* Erstmalige Aufwendungen für eine Berufsausbildung oder ein Erststudium nach dem Beitreibungsrichtlinien-Umsetzungsgesetz SteuK 2011, S. 513 ff.
- Greite, Walter* Abzugsfähigkeit der Aufwendungen für ein häusliches Arbeitszimmer NWB 2003, S. 2779 ff.
- ders.* Anmerkung zu BVerfG v. 08.12.2008 2 BvL 1/07 (u.a.) FR 2009, S. 81 f.
- ders.* Besuchskosten für vom Kind getrennt lebende Eltern - Anmerkung zum BFH-Urteil v. 27.09.2007 III R 28/05 NWB 2008, S. 927 ff.

- ders.* Häuslicher Telearbeitsplatz NWB 2006, S. 2505 ff.
- Hennrichs, Joachim* Die Fahrtkostenpauschale - ein willkommenes Gegenfinanzierungsinstrument unter dem Banner des Subventionsabbaus? BB 2004, S. 584 ff.
- ders.* Leistungsfähigkeit - objektives Nettoprinzip - Rückstellung, in Festschrift für Joachim Lang zum 70. Geburtstag "Gestaltung der Steuerrechtsordnung" 2011, Köln, S. 237 ff.
- Hermann/Heuer/Raupach, Carl/Gerhard/Arndt* Einkommensteuer- und Körperschaftsteuergesetz - Kommentar, Stand: 263. EL (April 2014), Köln
- Heuermann, Bernd* Vom Aufteilungsverbot zum Aufteilungsgebot StBp 2010, S. 86 ff.
- Hey, Johanna* Der neue Abzug für Kinderbetreuungskosten NJW 2006, S. 2001 ff.
- dies.* Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts zum Steuerrecht im Wandel? StbJb 2007/2008 S. 19 ff.
- dies.* Spezialgesetzliche Missbrauchsgesetzgebung aus steuersystematischer, verfassungs- und europarechtlicher Sicht StuW 2008, S. 167 ff.
- Hilbert, Lukas* Gesetzgebungsverfahren zu Erstausbildungskosten NWB 2011, S. 3835 ff.
- Hollatz, Alfred* Kontaktpflegeaufwendungen als außergewöhnliche Belastungen NWB 2008, S. 2891 ff.
- Hölzer, Camilla* Abzugsfähigkeit von Kinderbetreuungskosten erwerbstätiger verheirateter Eltern - Licht am Ende eines dunklen Tunnels NJW 2008, S. 2145 ff.
- Hübschmann/Hepp/Spitaler, Walter/unbekannt/Armin* Abgabenordnung / Finanzgerichtsordnung - Kommentar, Stand: 227. EL (Mai 2014), Köln
- Isensee/Kirchhof, Josef/Paul (Hrsg.)* Handbuch des Staatsrechts - Band IV, 3. Auflage 2006, Heidelberg (u.a.)
- dies.* Handbuch des Staatsrechts - Band V, 3. Auflage 2007, Heidelberg (u.a.)
- Jachmann, Monika* Berücksichtigung von Kindern im Focus der Gesetzgebung FR 2010, S. 123 ff.
- dies.* Objektives Nettoprinzip als tragendes Element im Gesamtsystem des Steuerrechts und Grenze für die Steuerpolitik DStR 2009 Beihefter zu Heft 34, S. 129 ff.
- dies.* Steuergerechtigkeit durch Abziehbarkeit von Erwerbsaufwendungen DFGT 2 (2005), S. 59 ff.
- Jachmann/Liebl, Monika/Klaus* Wesentliche Aspekte zur Familienbesteuerung DStR 2010, S. 2009 ff.
- Jarass/Pieroth, Hans/Bodo* Grundgesetz für die Bundesrepublik Deutschland 13. Auflage 2014, München
- Jochum, Heike* Steuerliche Behandlung gemischt veranlasster Aufwendungen DStZ 2010, S. 665 ff.
- Kamps/Talaska, Heinz-Willi/Peter* Anerkennung von Werbungskosten bei vorzeitiger Kündigung einer Kapitallebensversicherung FR 2009, S. 207 ff.
- Kanzler, Hans-Joachim* Die Zweitwohnungsteuer NWB 2006, S. 947 ff.

<i>ders.</i>	Großer Senat des BFH zur Abzugsfähigkeit gemischter Aufwendungen SBJb 2010/2011, S. 43 ff.
<i>ders.</i>	Kinderbetreuungskosten sind nicht um zumutbare Belastung zu kürzen NWB 2005, S. 2633 ff.
<i>ders.</i>	Kürzung der Pendlerpauschale verfassungswidrig NWB 2009, S. 462 ff.
<i>ders.</i>	Pauken unter Palmen, oder: Je exotischer desto privater - Anmerkung zu BFH v. 24.02.2011 VI R 12/10 FR 2011, S. 680 ff.
<i>Karrenbrock/Fehr, Holger/Sebastian</i>	Die einkommensteuerliche Behandlung von Aufwendungen für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte DStR 2006, S. 1303 ff.
<i>Kempermann, Michael</i>	Anmerkung zu BVerfG v. 04.12.2002 Az. 2 BvR 400/98 (u.a.) FR 2003, S. 574 f.
<i>ders.</i>	Wie ist in Zukunft der Fachkongress in einem bekannten Ferienort zu behandeln? FR 2010, S. 233 f.
<i>Kirchhof, Gregor</i>	Der qualifizierte Gesetzesvorbehalt im Steuerrecht DStR 2009 Beihefter zu Heft 49, S. 135 ff.
<i>ders.</i>	Drei Bereiche privaten Aufwands im Einkommensteuerrecht - Zur Trennung der Erwerbs- von der Privatsphäre unter besonderer Berücksichtigung der außergewöhnlichen Belastungen DStR 2013, S. 1867 ff.
<i>ders.</i>	Nettoprinzip und gemischte Aufwendungen - Zu den drei Ebenen der Verfassungsdeutung, in Festschrift für Joachim Lang zum 70. Geburtstag "Gestaltung der Steuerrechtsordnung" 2011, Köln, S. 563 ff.
<i>Kirchhof, Paul</i>	Bundessteuergesetzbuch 2011, Heidelberg (u.a.)
<i>ders.</i>	Das verfassungsrechtliche Maß der Besteuerung, in Festschrift für Detlef Merten zum 70. Geburtstag "Rechtsstaat und Grundrechte" 2007, Heidelberg u.a., S. 149 ff.
<i>ders.</i>	Die freiheitsrechtliche Struktur der Steuerrechtsordnung StuW 2006, S. 3 ff.
<i>ders. (Hrsg.)</i>	Einkommensteuergesetz - Kommentar 13. Auflage 2014, Köln
<i>Kirchhof/Söhn/Mellinghoff, Paul/Hartmut/Rudolf (Hrsg.)</i>	Einkommensteuergesetz – Kommentar, Stand: 247. EL (April 2014), Heidelberg u.a.
<i>Kischel, Uwe</i>	Systembindung des Gesetzgebers und Gleichheitssatz AöR 124 (1999), S. 174 ff.
<i>Klawonn, Markus</i>	Die Eigentumsgewährleistung als Grenze der Besteuerung - Dissertation Nürnberg 2007, Berlin
<i>Klein, Franz</i>	Abgabenordnung - Kommentar 12. Auflage 2014, München
<i>Korn, Klaus</i>	Einkommensteuergesetz - Kommentar Stand: 78. EL (Januar 2014), Bonn
<i>ders.</i>	Gemischte Aufwendungen: Vom Aufteilungsverbot zum Aufteilungsgebot KÖSDI 2011, S. 17556 ff.
<i>Kreft, Volker</i>	Verbleibende Gestaltungsmöglichkeiten beim häuslichen Arbeitszimmer GStB 2009, S. 45 ff.
<i>Krüger, Wolfgang (Hrsg.)</i>	Münchener Kommentar zum Bürgerlichen Gesetzbuch Band II, Schuldrecht Allgemeiner Teil 6. Auflage 2012, München
<i>Lademann, Fritz</i>	Kommentar zum Einkommensteuergesetz, Stand: 202. EL (März 2014), Stuttgart u.a.
<i>Lang, Joachim</i>	Der Stellenwert des objektiven Nettoprinzip im deutschen Einkommensteuerrecht StuW 2007, S. 3 ff.

- ders.* Die Bemessungsgrundlage der Einkommensteuer - Habilitation Köln 1981/1988
- Lauscher, Bernhard* Vorläufige Steuerfestsetzung wegen einfachgesetzlicher Musterverfahren NWB 2009, S. 2550 ff.
- Lehner, Moris* Die verfassungsrechtliche Verankerung des objektiven Nettoprinzip - Zum Vorlagebeschluss des BFH und zur Entscheidung des BVerfG über die Verfassungswidrigkeit der Entfernungspauschale DStR 2009, S 185 ff.
- Leisner-Egensperger, Anna* Anteilsmäßige Abzugsfähigkeit berufsfördernder Bewirtungskosten (§ 12 Nr. 1 Satz 2 EStG) DStZ 2010, S. 673 ff.
- dies.* Beschränkung der Abzugsfähigkeit von Aufwendungen für ein häusliches Arbeitszimmer durch das StÄndG 2007 FR 2006, S. 1018 ff.
- dies.* Die Abgrenzung von privater Lebensführung und berufsbedingten Aufwendungen (§ 12 Nr. 1 EStG) DStZ 2010, S. 185 ff.
- dies.* Umbau des Einkommensteuerrechts - Neuorientierung bei den gemischten Aufwendungen BB 2007, S. 639 ff.
- Lepsius, Oliver* Anmerkung zu BVerfG v. 08.12.2008 2 BvL 1/07 (u.a.) JZ 2009, S. 260 ff.
- Lippross/Seibel, Otto-Gerd/Wolfgang (Hrsg.)* Basiskommentar Steuerrecht, Stand: 84. EL (Juli 2014), Köln
- Littmann/Bitz/Pust, Eberhard/Horst/Hartmut (Hrsg.)* Das Einkommensteuerrecht – Kommentar, Stand: 105. EL (April 2014), Stuttgart
- M.K.* Anmerkung zu BFH v. 01.12.2005 IV R 26/04 DStR 2006 S. 126
- Maunz/Dürig, Theodor/Günter* Grundgesetz - Kommentar, Stand: 70. EL (Dezember 2013), München
- Mellinghoff, Rudolf* Der Beitrag der Rechtsprechung zur Systematisierung des Steuerrechts am Beispiel des Gebots der Folgerichtigkeit Ubg 2012, S. 369 ff.
- ders.* Steuergesetzgebung im Verfassungsstaat Stbg 2005, S. 1 ff.
- Merkt, Albrecht* Splittingtarif auch für eingetragene Lebenspartner? DStR 2012, S. 1157 ff.
- Merten/Papier, Detlef/Hans-Jürgen (Hrsg.)* Handbuch der Grundrechte Band III, 2009 Heidelberg u.a.
- Merz, Friedrich* Vom Bierdeckel zur Reform - der lange Weg zur Vereinfachung des Steuerrechts in: Festschrift für Joachim Lang zum 70. Geburtstag "Gestaltung der Steuerrechtsordnung" 2011, Köln, S. 367 ff.
- Meurer, Ingetraut* Das Aufteilungs- und Abzugsverbot im häuslichen Arbeitszimmer BB 2014, S. 1184 ff.
- Müller-Franken, Sebastian* Anmerkung zu BVerfG v. 08.12.2008 2 BvL 1/07 (u.a.) NJW 2009, S. 55
- Neblung, Susanne* Besuchsaufwendungen an verschiedenen Orten berufstätiger Ehegatten ohne Vorliegen einer doppelten Haushaltsführung DStR 2007, S. 1237 ff.
- Neufang, Bernd* Einkommensteuerrechtliche Behandlung von gemischten Aufwendungen BB 2010, S. 2409 ff.
- Nöcker, Gregor* Anmerkung zu BFH v. 09.12.2010 VI R 42/09 jurisPR-SteuerR 40/2011 Anm. 4

- Paetsch, Ralf (u.a.)* Tagungsbericht zum 2. Steuerwissenschaftlichen Symposium im Bundesfinanzhof DStR 2009 Beihefter zu Heft 34, S. 78 ff.
- Pahlke/Koenig, Armin/Ulrich (Hrsg.)* Abgabenordnung - Kommentar, 2. Auflage 2009, München
- Palm, Ulrich* Verfassungsmäßigkeit einer quellenbezogenen Mindestbesteuerung im Ertragsteuerrecht DStR 2002, S. 152 ff.
- Paus, Bernhard* Offene Fragen beim häuslichen Arbeitszimmer DStZ 2010, S. 688 ff.
- Payandeh, Mehrdad* Das Gebot der Folgerichtigkeit: Rationalitätsgewinn oder Irrweg der Grundrechtsdogmatik? AöR 136 (2011), S. 578 ff.
- Pezzer, Heinz-Jürgen* Das Aufteilungsverbot ist aufgegeben; wie geht es weiter? DStR 2010, S. 93 ff.
- ders.* Der Halbteilungsgrundsatz ist tot, und nun? DB 2006, S. 912 ff.
- Prinz, Ulrich* Grundfragen und Anwendungsbereiche des Veranlassungsprinzips im Ertragsteuerrecht StuW 1996, S. 267 ff.
- Reiß, Wolfram* Steuergerechtigkeit und Umsatzbesteuerung im Europäischen Binnenmarkt, in Festschrift für Joachim Lang zum 70. Geburtstag "Gestaltung der Steuerrechtsordnung" 2011, Köln, S. 861 ff.
- Richter/Söhn, Wolfram/Hartmut* Streichung der Entfernungspauschale - (verfassungs-) rechtliche und ökonomische Aspekte - StuW 2008, S. 117 ff.
- Ruppe, Hans Georg* Die Abgrenzung der Betriebsausgaben/Werbungskosten von den Privatausgaben DStJG 3 (1980), S. 103 ff.
- Sachs, Michael (Hrsg.)* Grundgesetz Kommentar, 6. Auflage 2012, München
- Scheich, Thomas* Das Abzugsgebot und -verbot gemischter Aufwendungen - Dissertation 1996, München
- Schilling, Oliver* Zwangsläufiger und pflichtbestimmter Aufwand in Ehe und Familie - Dissertation Köln 2013, Baden-Baden
- Schmidt, Ludwig* Einkommensteuergesetz - Kommentar 33. Auflage 2014, München
- Schmitt/Meyen, Matthias/Thomas* Privater Mehraufwand bei Auswärtstätigkeit als Werbungskosten DB 2013, S. 1578 ff.
- Schneider, Stefan* Anmerkung zu BFH v. 05.07.2012 VI R 50/10 BFH/PR 2013, S. 77
- ders.* Anmerkung zu BFH v. 21.09.2009 GrS 1/06 BFH/PR 2010, S. 85 f.
- ders.* Anmerkung zu BFH v. 24.02.2011 VI R 12/10 BFH/PR 2011, S. 301 f.
- ders.* Anmerkung zu BFH v. 28.07.2011 Az. VI R 38/10 und VI R 7/10 NWB 2011, S. 2840 f.
- ders.* Verfassungsrechtliche Grundlagen und Grenzen des objektiven Nettoprinzips DStR 2009 Beihefter zu Heft 34, S.87 ff.
- Schwarz, Bernhard* Abgabenordnung - Kommentar, Stand: 158. EL (April 2014), Freiburg
- Schwenke, Michael* Neuausrichtung der Rechtsprechung zur Abzugsfähigkeit sog. gemischter Aufwendungen FR 2011, S. 1051 ff.
- Seer, Roman* Der sog. Halbteilungsgrundsatz als verfassungsrechtliche Belastungsobergrenze der Besteuerung FR 1999, S. 1280 ff.

<i>ders.</i>	Einkünfteermittlung - Einführung und Rechtfertigung des Themas DStJG 34 (2011) S. 1 ff.
<i>Seiler, Christian</i>	Prinzipien der Einkünfteermittlung - Objektives Nettoprinzip DStJG 34 (2011), S. 61 ff.
<i>Söhn, Hartmut</i>	Aufteilbarkeit gemischt veranlasster Aufwendungen, in Festschrift für Wolfgang Spindler zum 65. Geburtstag "Steuerrecht im Rechtsstaat" 2011, Köln, S. 795 ff.
<i>ders.</i>	Betriebsausgaben, Privatausgaben gemischte Aufwendungen DStJG 3 (1980), S. 13 ff.
<i>Stapperfend, Thomas</i>	Über Betriebsausgaben und Werbungskosten, in Festschrift für Heinrich Wilhelm Kruse zum 70. Geburtstag 2001, Köln, S. 533 ff.
<i>Staudinger, Julius von</i>	Kommentar zum Bürgerlichen Gesetzbuch - Recht der Schuldverhältnisse §§ 249 - 254 (Schadensersatzrecht) 2005, Berlin
<i>Steck, Dieter</i>	Änderungen durch Hartz IV beim "neuen" Aufteilungs- und Abzugsverbot für gemischte Aufwendungen DStZ 2011, S. 320 ff.
<i>ders.</i>	Das "neue" Aufteilungs- und Abzugsverbot bei Aufwendungen mit teilweise privater und teilweise beruflicher Veranlassung DStZ 2011, S. 191 ff.
<i>Steilen, Ulf</i>	Unangemessene Repräsentationsaufwendungen BB 1992, S. 755 ff.
<i>Steinhauff, Dieter</i>	Ertragsteuerrechtliche Behandlung gemischter Aufwendungen StBW 2010, S. 693 ff.
<i>Streck, Michael</i>	Anmerkung zu BFH v. 21.09.2009 GrS 1/06 NJW 2010, S. 896
<i>Tipke, Klaus</i>	Das Nettoprinzip - Angriff und Abwehr, dargestellt am Beispiel des Werktorprinzips BB 2007, S. 1525 ff.
<i>ders.</i>	Die Steuerrechtsordnung - Band II, 2. Auflage 2003, Köln
<i>ders.</i>	Mehr oder weniger Entscheidungsspielraum für den Gesetzgeber? JZ 2009, S. 533 ff.
<i>ders.</i>	Rechtfertigung der Themenwahl; Ziel der Tagung DStJG 3 (1980), S. 1 ff.
<i>ders.</i>	Steuerberatung tut not - auch verfassungsrechtlich BB 2009, S. 636 ff.
<i>ders.</i>	Zur Abgrenzung der Betriebs- oder Berufssphäre von der Privatsphäre im Einkommensteuerrecht StuW 1979, S. 193 ff.
<i>Tipke/Kruse, Klaus/Heinrich Wilhelm (Hrsg.)</i>	Abgabenordnung / Finanzgerichtsordnung - Kommentar, Stand: 135. EL (März 2014), Köln
<i>Tipke/Lang, Klaus/Joachim</i>	Steuerrecht 21. Auflage 2013, Köln
<i>Trossen, Nils</i>	Verfassungsmäßigkeit der Regelungen zur Behandlung der Aufwendungen für eine erstmalige Berufsausbildung oder ein Erststudium FR 2012, S. 501 ff.
<i>Urban, Johannes</i>	Besteuerung von Dienstreisen - Aufgabe des Aufteilungs- und Abzugsverbots durch den BFH DS 2010, S. 87 ff.
<i>Vogel, Klaus</i>	Vom Eigentums- zum Vermögensschutz - eine Erwiderung NJW 1996, S. 1257 ff.
<i>von Bornhaupt, Kurt Joachim</i>	Der Begriff der Werbungskosten unter besonderer Berücksichtigung seines Verhältnisses zum Betriebsausgabenbegriff DStJG (1980), S. 149 ff.

- von Glasenapp, Gero* Handlungsleitfaden für die Aufteilung gemischter Aufwendungen? BB 2011, S. 160 ff.
- von Mangoldt/Klein/Starck, Hermann/Friedrich/Christian (Hrsg.)* Kommentar zum Grundgesetz Band I 6. Auflage 2010, München
- von Münch/Kunig, Ingo/Philip (Hrsg.)* Grundgesetz Kommentar Band I 6. Auflage 2012, München
- Warnke, Karsten* Steuerliche Beurteilung von gemischten Aufwendungen EStB 2010, S. 377 ff.
- Wassermeyer, Franz* Rechtssystematische Überlegungen zum Werbungskostenbegriff StuW 1981, S. 245 ff.
- Weber, Guido* Die Abgrenzung zwischen Erwerbs- und Privatsphäre nach dem Veranlassungsprinzip StuW 2009, S. 184 ff.
- Weber, Jörg-Andreas* Gehört die Pendlerpauschale zu den Werbungskosten? DStZ 2007, S. 736 ff.
- Weber-Grellet, Heinrich* Das Koordinatensystem des BVerfG bei der Prüfung von Steuergesetzen FR 2011, S. 1028 ff.
- ders.* Unzulässige Diskriminierung von Nahpendlern - Die Entscheidung des BVerfG zur Pendlerpauschale vom 9.12.2008, 2 BvL 1/07 DStR 2009, S. 349 ff.
- Wendt, Michael* Anmerkung zu BFH v. 01.12.2005 IV R 26/04 BFH/PR 2006, S. 106 f.
- Wernsmann, Rainer* Die Einschränkungen des Werbungskosten- und Betriebsausgabenabzugs im Zusammenhang mit Pendlerpauschale, Arbeitszimmer, Alterseinkünften und Abgeltungsteuer DStR 2008 Beihefter zu Heft 17, S. 37 ff.
- ders.* Die Neuregelung der Entfernungspauschale ist verfassungsgemäß DStR 2007, S. 1149 ff.
- ders.* Die Steuer als Eigentumsbeeinträchtigung? NJW 2006, S. 1169 ff.
- ders.* Die verfassungsrechtliche Rechtfertigung der Abzugsfähigkeit von Vorsorgeaufwendungen StuW 1998, S. 317 ff.
- ders.* Einkommensteuer und objektives Nettoprinzip DStR 2009 Beihefter zu Heft 34, S. 101 ff.
- ders.* Typisierung und Typusbegriff DStR 2011 Beihefter zu Heft 31, S. 72 ff.
- Wesselbaum-Neugebauer, Claudia* Die Entfernungspauschale - Subvention oder Werbungskosten? FR 2004, S. 385 ff.
- Ziesecke/Gerken, Sabine/Anita* Aufteilung der Aufwendungen für ein häusliches Arbeitszimmer bei teilweiser Privatnutzung SteuK 2013, S. 45 ff.

Lebenslauf und Danksagung des Verfassers

Tobias Michel, geboren am 5. April 1981 in Erlangen, absolvierte nach dem Abitur im Jahr 2000 die Laufbahn zum gehobenen nichttechnischen Verwaltungsdienst an der Fachhochschule für Öffentliche Verwaltung und Rechtspflege – Fachbereich Allgemeine Innere Verwaltung – in Hof/Bayern.

Nach dem Studium der Rechtswissenschaften an der Friedrich-Alexander-Universität Erlangen-Nürnberg absolvierte der Verfasser den juristischen Vorbereitungsdienst am OLG Nürnberg und schloss diesen im Jahr 2011 mit dem zweiten Staatsexamen ab.

Hieran schloss sich eine 3-jährige Tätigkeit als wissenschaftlicher Mitarbeiter am Lehrstuhl für Öffentliches Recht, insbesondere Finanz- und Steuerrecht (Prof. Dr. Rolf Eckhoff) an der Universität Regensburg an. Im Rahmen dieser Tätigkeit entstand die vorgelegte Dissertation.

Mein besonderer Dank gilt meinen Eltern und meiner gesamten Familie, die mich über eine Strecke von weit mehr als einem Jahrzehnt akademischer Ausbildung stets unterstützt und gefördert hat und ohne deren Hilfe auch vorliegende Arbeit wohl nie zustande gekommen wäre. Ebenso bedanke ich mich bei meinem Doktorvater Prof. Eckhoff dafür, dass er mir die Möglichkeit einer Promotion nach meinen Vorstellungen und in meinem Tempo ermöglicht hat. Abschließend gebührt Dank meinen Kolleginnen und Kollegen am Lehrstuhl Prof. Eckhoff und an anderen Lehrstühlen der Universität Regensburg, ohne deren mentale Unterstützung ich das Projekt Promotion wohl an der einen oder anderen Stelle schon lange abgebrochen hätte. Hierfür bedanke ich mich insbesondere bei Patricia Altenburger, Dr. Tina Voigt und Stefan Winkelsett.